

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Možnosti vedení účetnictví u organizací neziskového sektoru včetně povinnosti ověření účetní
závěrky auditorem

Possibilities of Accounting Processing of Non-profit Organizations Including Obligation to
have their Annual Report Audited

Student: Melánie Svobodová

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Šárka Kryšková, Ph.D

Ostrava 2016

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví

Zadání bakalářské práce

Student: **Melánie Svobodová**

Studijní program: B6208 Ekonomika a management

Studijní obor: 6202R049 Účetnictví a daně

Téma: Možnosti vedení účetnictví u organizací neziskového sektoru včetně
povinnosti ověření účetní závěrky auditorem
Possibilities of Accounting Processing of Non-profit Organizations
Including Obligation to have their Annual Report Audited

Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Charakteristika neziskových organizací
3. Možnosti vedení účetnictví v organizacích neziskového sektoru
4. Audit účetní závěrky a výroční zpráva
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

DOBROZEMSKÝ, Václav a Jan STEJSKAL. *Nevýdělečné organizace v teorii*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 400 s. ISBN 978-80-7478-799-7.

KOLEKTIV AUTORŮ. *Neziskové organizace – vybrané problémy ekonomiky*. Praha: Wolters Kluwer, 2013. 169 s. ISBN 978-80-7357-973-9.

URBANCOVÁ, Alžběta a Šárka KRYŠKOVÁ. *Účetnictví nevýdělečných organizací A*. 2. vyd. Ostrava: Ediční středisko VŠB-TU Ostrava, 2008. 232 s. ISBN 978-80-248-1801-6.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Šárka Kryšková, Ph.D.**

Datum zadání: 20.11.2015

Datum odevzdání: 06.05.2016



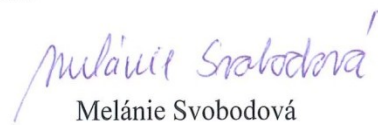
Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Prohlašuji, že jsem celou práci, kromě příloh, vypracovala samostatně.

V Ostravě 6. 5. 2016


Melánie Svobodová

Obsah

| | | |
|----------|--|-----------|
| 1 | ÚVOD | 5 |
| 2 | CHARAKTERISTIKA NEZISKOVÝCH ORGANIZACÍ..... | 7 |
| 2.1 | ČLENĚNÍ NEZISKOVÉHO SEKTORU..... | 8 |
| 2.2 | ZÁKLADNÍ PRÁVNÍ NORMY NEZISKOVÉHO SEKTORU | 9 |
| 2.3 | JEDNOTLIVÉ PRÁVNÍ FORMY NESTÁTNÍCH NEZISKOVÝCH ORGANIZACÍ V ČESKÉ REPUBLICE..... | 10 |
| 2.3.1 | <i>Politické strany a politická hnutí</i> | <i>10</i> |
| 2.3.2 | <i>Círky a náboženské společnosti</i> | <i>11</i> |
| 2.3.3 | <i>Spolek</i> | <i>12</i> |
| 2.3.4 | <i>Ústav</i> | <i>12</i> |
| 2.3.5 | <i>Nadace a nadační fond.....</i> | <i>13</i> |
| 2.3.6 | <i>Obecně prospěšná společnost</i> | <i>14</i> |
| 2.3.7 | <i>Další právní formy nestátních neziskových organizací</i> | <i>15</i> |
| 2.4 | ZÁKLADNÍ PRÁVNÍ FORMY NĚKTERÝCH VYBRANÝCH ÚČETNÍCH JEDNOTEK | 18 |
| 2.4.1 | <i>Příspěvkové organizace</i> | <i>18</i> |
| 2.4.2 | <i>Organizační složky státu.....</i> | <i>18</i> |
| 2.4.3 | <i>Další právní formy některých vybraných účetních jednotek</i> | <i>19</i> |
| 3 | MOŽNOSTI VEDENÍ ÚČETNICTVÍ V ORGANIZACÍCH NEZISKOVÉHO SEKTORU | 22 |
| 3.1 | LEGISLATIVA UPRAVUJÍCÍ ÚČETNICTVÍ U ORGANIZACÍ NEZISKOVÉHO SEKTORU | 22 |
| 3.2 | PODVOJNÉ ÚČETNICTVÍ | 26 |
| 3.2.1 | <i>Vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu</i> | <i>26</i> |
| 3.2.2 | <i>Vedení účetnictví v plném rozsahu</i> | <i>28</i> |
| 3.3 | JEDNODUCHÉ ÚČETNICTVÍ..... | 29 |
| 3.3.1 | <i>Novela zákona o účetnictví ze dne 1. ledna 2016.....</i> | <i>30</i> |
| 3.3.2 | <i>Princip vedení jednoduchého účetnictví</i> | <i>31</i> |
| 3.4 | SPECIFIKA V ÚČTOVÁNÍ NESTÁTNÍCH NEZISKOVÝCH ORGANIZACÍ..... | 32 |
| 3.4.1 | <i>Specifické účetní případy</i> | <i>33</i> |
| 4 | AUDIT ÚČETNÍ ZÁVĚRKY A VÝROČNÍ ZPRÁVA..... | 38 |
| 4.1 | CHARAKTERISTIKA AUDITU | 38 |
| 4.2 | ÚČETNÍ ZÁVĚRKA A VÝROČNÍ ZPRÁVA | 38 |
| 4.2.1 | <i>Účetní závěrka</i> | <i>39</i> |
| 4.2.2 | <i>Ověřování účetní závěrky auditorem.....</i> | <i>40</i> |
| 4.2.3 | <i>Výroční zpráva</i> | <i>41</i> |
| 4.3 | POVINNOST OVĚŘENÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY A VÝROČNÍ ZPRÁVY AUDITOREM | 42 |
| 4.3.1 | <i>Povinnost auditu jednotlivých nestátních neziskových organizací</i> | <i>43</i> |
| 4.3.2 | <i>Povinnost auditu některých vybraných účetních jednotek</i> | <i>48</i> |

| | | |
|-------|---|-----------|
| 4.4 | ZPŮSOBY ZVEŘEJŇOVÁNÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY A VÝROČNÍ ZPRÁVY | 51 |
| 4.4.1 | <i>Zveřejňování jednotlivých nestátních neziskových organizací.....</i> | 52 |
| 4.4.2 | <i>Zveřejňování některých vybraných účetních jednotek.....</i> | 56 |
| 5 | ZÁVĚR | 59 |
| | SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY | 61 |
| | SEZNAM ZKRATEK | 64 |
| | PROHLÁŠENÍ O VYUŽITÍ VÝSLEDKŮ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE | |
| | SEZNAM PŘÍLOH | |
| | PŘÍLOHY | |

1 Úvod

Neziskové organizace zastávají ve společnosti každého vyspělého a moderního státu významné postavení. Považují se za poskytovatele širokého spektra kolektivních statků a služeb, které nedokáže zajistit v dostatečné míře ani stát a jeho organizace ani určité skupiny obyvatel prostřednictvím tržní nabídky. Neziskové organizace se považují za významné ekonomické subjekty v rámci národního hospodářství. Lze s jistotou říci, že existence a činnost neziskových organizací přináší pozitivní efekty, přesto tyto organizace musí ve skutečnosti čelit mnoha problémům. Za nejzávažnější problém můžeme bezesporu považovat nejasné zakotvení v právním řádu. Neméně závažným problémem je vysoký stupeň diferenciací, která se především projevuje mezi jednotlivými organizacemi, jejich právními formami, způsobem fungování atd.

První zmínky o tzv. neziskových organizacích se datují přibližně k roku 1830, kdy v rámci probíhajícího národního obrození došlo ke vzniku mnoha spolků, a spolková činnost se stala jedním z projevů obrozeneckých snah. V době vzniku samostatného Československého státu se tradiční nevýdělečné organizace staly jedním ze základních kamenů nově vznikající společnosti a ekonomiky. Ovšem v době válečného období, především pak v období komunistické nadvlády, byl rozvoj nevýdělečných organizací pozastaven. K následnému, velmi dynamickému, vývoji došlo až po roce 1989, kdy dochází k masivnímu vzniku nevýdělečných organizací. Byly to především organizace, které nebyly zakládány státem nebo jeho organizacemi. Tím byl vytvořen neziskový sektor, který se stal součástí národního hospodářství. V současné době se v České republice vyskytují desítky tisíc neziskových organizací.

Cílem bakalářské práce je vymezení a charakteristika neziskového sektoru a komplexní přehled neziskových organizací, se zaměřením na právní prostředí upravující možnosti vedení účetnictví a oblast auditu účetní závěrky a výroční zprávy.

Celá práce je rozdělena do tří kapitol. První část se pomocí deskriptivní metody zabývá celým neziskovým sektorem, základními pojmy a stručně charakterizuje všechny právní formy neziskových organizací, se kterými se v současné době můžeme setkat. Následující část je zaměřena na právní prostředí upravující vedení účetnictví neziskového sektoru. V této kapitole je kladen důraz na veškeré, v současné době existující možnosti vedení účetnictví, především pak na rozsah vedení účetnictví a novelu zákona o účetnictví, která je aktuální od 1. ledna 2016. Zde je využita metoda komparace a analýzy současné a

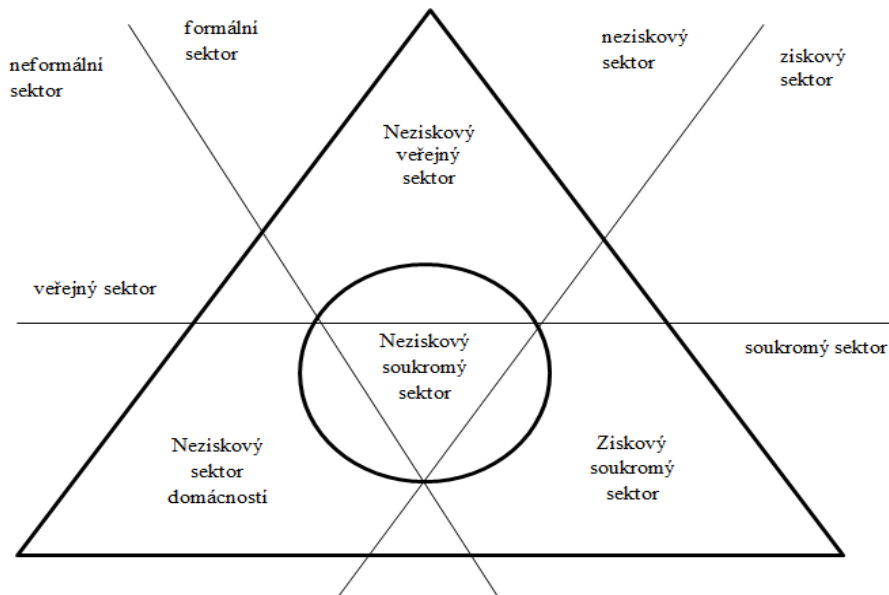
minulé právní úpravy a všech možností vedení účetnictví. Tato kapitola je dále doplněna o specifické účetní případy nestátních neziskových organizací, které se určitým způsobem odlišují od účetnictví podnikatelů nebo vznikly na základě již zmíněné novelizace zákona o účetnictví. Stejně metody jako v předchozí kapitole jsou použity ve třetí a poslední části této práce, která se zabývá povinnostmi auditu účetní závěrky a výroční zprávy. Metodou analýzy a komparace jsou vyjmenovány důležité odlišnosti při ověřování účetní závěrky a výroční zprávy auditorem před a po novelizaci zákona o účetnictví. Vše je zmapováno jednotlivě, pro každou neziskovou organizaci zvlášť, především pro lepší přehlednost.

2 Charakteristika neziskových organizací

Neziskový sektor je pojem, který je běžně používán, aniž by byl v České republice definován nějakým platným právním předpisem. Představuje široký okruh organizací, které je možné označit jako nevýdělečné organizace, neziskové organizace, neziskové subjekty nebo také organizace neziskového sektoru apod. Společným znakem pro tento typ ekonomických subjektů je, že nebyly primárně založeny či zřízeny za účelem dosažení zisku nebo nebyly založeny za účelem podnikání. Toto tvrzení však vystihuje pouze samotný pojem „nezisková (nevýdělečná) organizace“. Je důležité si uvědomit, že i když tyto organizace nebyly primárně založeny za účelem zisku nebo podnikání, mohou vytvářet zisk i získávat prostředky podnikatelskou činností. Důležitým omezením je, že takto nabyté prostředky má organizace povinnost reinvestovat do své hlavní činnosti nebo do rozvoje svého smyslu existence (Dobrozenský a Stejskal, 2015).

Pro lepší pochopení, které subjekty jsou zařazovány do neziskového sektoru, nám poslouží tzv. Pestoffův trojúhelníkový model národního hospodářství viz Obr. 2.1.

Obr. 2.1 Členění národního hospodářství podle Pestoffa



Zdroj: KOLEKTIV AUTORŮ. *Neziskové organizace - vybrané problémy ekonomiky*. Praha: Wolters Kluwer, 2013. 169 s. ISBN 978-80-7357-973-9.

Z výše uvedeného obrázku je patrné, že představuje čtyřsektorový model, který vychází z vazeb mezi ziskovým a neziskovým sektorem. Hlavní částí modelu je plocha trojúhelníku, který znázorňuje národní hospodářství. Plocha je rozdělena čtyřmi kroky na

jednotlivé sektory. Pro potřeby této práce nás však zajímá pouze veřejný a soukromý neziskový sektor (Kolektiv autorů, 2013).

2.1 Členění neziskového sektoru

V České republice je možné neziskový sektor rozdělit z několika hledisek. Na základě širšího vymezení se za neziskové (nevýdělečné) organizace považují subjekty, které jsou:

- **institucionalizované**, mají jistou organizační strukturu, bez ohledu na to, zda jsou právně nebo formálně registrovány,
- **soukromé**, jsou ty organizace, které jsou odděleny od státní správy a nejsou jí ani řízeny,
- **neziskové**, svou činností mohou vytvářet zisk, ovšem tento zisk musí být použit na cíle, pro které byla organizace zřízena, z toho vyplývá, že se nepřipouští žádné přerozdělování zisků mezi vlastníky nebo vedení organizace,
- **samosprávné a nezávislé**, jsou vybaveny vlastními postupy a strukturami tzn., že tyto organizace jsou schopny řídit samy sebe,
- **dobrovolné**, jsou zřízeny na dobrovolné účasti na svých činnostech (Takáčová, 2010).

Neziskový sektor je možné dále rozdělit na veřejný neziskový sektor (některé vybrané účetní jednotky či státní neziskové organizace) a soukromý neziskový sektor (nestátní neziskové organizace). Z názvu vyplývá, že státní neziskové organizace (SNO) může zřizovat pouze stát, kraje, obce, popřípadě jejich organizační složky. Tyto organizace se také označují jako některé vybrané účetní jednotky. Nestátní neziskové organizace (NNO), neboli soukromé organizace, jsou nejčastěji zřizovány tzv. „zdola“ – občany (Dobrozemský a Stejskal, 2015).

NNO můžeme označit také jako třetí sektor. Organizace třetího sektoru lze rozdělit na organizace veřejně a vzájemně prospěšné. Za organizace veřejně prospěšné považujeme subjekty, které poskytují služby nebo výpomoc ve veřejném zájmu (všem občanům). Tento pojem je zakotven v NOZ (zákon č. 89/2012 Sb.). Vzájemná prospěšnost se naopak týká organizací, které poskytují služby pouze svým členům, jinak řečeno, byly založeny za účelem realizace vlastních aktivit (Urbancová a Kryšková, 2008).

2.2 Základní právní normy neziskového sektoru

V minulosti bylo možné zjistit výčet právních forem neziskových organizací ze ZDP. Podle této původní právní úpravy zákona byly rozlišeny neziskové organizace na některé vybrané účetní jednotky a nestátní neziskové organizace. V současné době účinný ZDP neobsahuje jmenovitě existující neziskové organizace, definuje pouze pojem veřejně prospěšný poplatník. Tím je poplatník, který provozuje činnost, jež není podnikáním.

Zásadní změny ve vymezení a druzích NNO nastaly s příchodem NOZ s účinností od 1. ledna 2014. Původní i současná situace vybraných nestátních neziskových organizací je uvedena v Tab. 2.1.

Tab. 2.1 Srovnání původní a současné situace vybraných NNO

| Název právní formy | Právní úprava | |
|-----------------------------------|---|---------------------------------------|
| | Původní (do 31. prosince 2013) | Aktuálně účinná (od 1. ledna 2014) |
| Občanská sdružení | zákon č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů | – |
| Spolek | – | zákon č. 89/2012 Sb., OZ |
| Obecně prospěšná společnost | zákon č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech | – |
| Ústav | – | zákon č. 89/2012 Sb., OZ |
| Nadace a nadační fondy | zákon č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech | zákon č. 89/2012 Sb., OZ |
| Zájmová sdružení právnických osob | zákon č. 40/1964 Sb., OZ | – |
| Společenství vlastníků jednotek | zákon č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů | – |
| Společenství vlastníků | – | zákon č. 89/2012 Sb., OZ |

Zdroj: vlastní zpracování dle DOBROZEMSKÝ, Václav a Jan STEJSKAL. *Nevýdělečné organizace v teorii*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 400 s. ISBN 978-80-7478-799-7.

Z výše uvedené tabulky vyplývají následující skutečnosti:

- všechna občanská sdružení se od 1. ledna 2014 považují za spolky, do 31. prosince 2013 mohla tato sdružení změnit svou právní formu na obecně prospěšnou společnost,
- od 1. ledna 2014 již není možné založit OPS, ovšem doposud vzniklé OPS se nadále řídí dosavadními právními předpisy nebo tyto organizace mohly změnit svoji právní formu na nadaci, nadační fond nebo ústav podle NOZ,
- právní úpravu nadací a nadačních fondů již nenajdeme v zákoně č. 227/1994 Sb., v současné době nadace a nadační fondy upravuje NOZ,
- stejně jako OPS, ani zájmová sdružení právnických osob není možné od 1. ledna 2014 založit, pokud však zájmová sdružení právnických osob byla založena do 31. prosince 2013, řídí se dosavadními právními předpisy, nebo svoji právní formu mohly změnit na spolek podle NOZ,
- společenství vlastníků jednotek, které bylo dříve upraveno zákonem č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů, je od 1. ledna 2014 upraveno v NOZ, ve kterém je definováno pouze jako společenství vlastníků.

Za nejdůležitější a stěžejní právní předpis, který upravuje většinu právních forem nestátních neziskových organizací, můžeme tedy považovat zákon č. 89/2012 Sb., (nový) občanský zákoník (NOZ).

Právní normy ostatních právních forem neziskových organizací budou uvedeny v následujícím textu, ve kterém se budeme z velké části věnovat jednotlivým NNO a okrajově se také dotkneme problematiky některých vybraných účetních jednotek (Dobrozemský a Stejskal, 2015).

2.3 Jednotlivé právní formy nestátních neziskových organizací v České republice

V této části se budeme zabývat uceleným výčtem a podrobnějším popisem hlavních právních forem NNO, které lze v současné době založit nebo zřídit.

2.3.1 Politické strany a politická hnutí

Právo sdružovat se v politických stranách a v politických hnutích je zakotveno v zákoně č. 424/1991 Sb., o sdružování v politických stranách a v politických hnutích, ve

znění pozdějších předpisů. Strany a hnutí jsou dobrovolná sdružení, kde členem může být pouze fyzická osoba starší 18 let. Tato forma NNO je právnickou osobou. Registraci politických stran provádí MV ČR do rejstříku stran a hnutí na základě návrhu na registraci, který je předkládán přípravným výborem. K návrhu na registraci připojí přípravný výbor petici nejméně jednoho tisíce občanů a stanov (organizační řád). Právě těmito vnitřními stanovami je dána struktura a řízení politické strany a hnutí.

Strany a hnutí mají zakázáno podnikat vlastním jménem, mohou však založit obchodní společnost nebo družstvo v oborech, které jsou vyjmenované zákonem např. provozování propagační a publikační činnosti, výroba a prodej předmětů propagující činnost příslušné strany a hnutí, pořádání kulturních, sportovních a jiných akcí. Strany a hnutí dále nesmí přijímat dary a bezúplatná plnění z veřejných rozpočtů např. od státu, příspěvkových organizací, obcí či krajů (Merlíčková Růžicková, 2013).

2.3.2 Církve a náboženské společnosti

Církve a náboženské společnosti můžeme charakterizovat jako dobrovolné společenství osob s vlastní strukturou, vnitřními předpisy, orgány, náboženskými obřady a projevy víry, které jsou založeny za účelem vyznání určité náboženské víry, ať už veřejně či soukromě a zejména s tím spojeného shromažďování, bohoslužeb, vyučování a duchovní služby. Právní úpravou je zákon č. 3/2002 Sb., o církvích a náboženských společnostech, ve znění pozdějších předpisů.

Aby mohla církev nebo náboženská společnost vzniknout, musí být podán návrh na registraci a návrh na přiznání oprávnění registrované církve a náboženské společnosti k výkonu zvláštních práv. Tento návrh na registraci podávají nejméně tři fyzické osoby, které jsou starší 18 let, mají způsobilost k právním úkonům a jsou občany ČR nebo cizinci s trvalým pobytem v ČR (tzv. přípravný výbor). Členové přípravného výboru návrh na registraci podávají MK ČR, které provede zápis do příslušného rejstříku (Kolektiv autorů, 2013). MK ČR vede:

- Rejstřík registrovaných církví a náboženských společností,
- Rejstřík svazů církví a náboženských společností,
- Rejstřík církevních právnických osob (Merlíčková Růžicková, 2013).

Církve nebo náboženské společnosti mohou za určitých podmínek, které jsou upraveny zákonem o církvích, zakládat právnické osoby, tzv. evidované právnické osoby.

Těmto právníkům osobám se také říká účelová zařízení pro poskytování obecně prospěšných služeb (sociální, zdravotní), které jsou ve většině případů charitami. Příslušný orgán církve nebo náboženské společnosti však musí podat návrh na vznik evidované právnické osoby MK ČR. Ministerstvo tuto právnickou osobu zapíše do náležitého rejstříku (Kolektiv autorů, 2013).

2.3.3 Spolek

Podle NOZ můžeme spolek považovat za tzv. „nástupce“ občanského sdružení, které bylo dříve upraveno již zrušeným zákonem č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů.

Spolek můžeme charakterizovat jako samosprávný dobrovolný svazek fyzických a právnických osob, zakládaný za účelem naplňování společného zájmu svých členů. Přinejmenším tři osoby, které jsou vedeny společným zájmem, mohou spolek založit a spolčovat se v něm. Tato skutečnost je uvedena v § 214 odst. 1 NOZ. Za hlavní činnost spolku můžeme považovat uspokojování a ochranu zájmů, k jejichž naplňování je spolek založen. Z toho vyplývá, že hlavní činností spolku nemůže být podnikání nebo jiná výdělečná činnost. Tato omezení však neplatí pro vedlejší hospodářskou činnost, kterou může spolek vyvíjet, ale pouze v případě, je-li účel vedlejší činnosti v podpoře činnosti hlavní nebo v hospodárném využití spolkového majetku. Omezení vzniká také v případě vzniklého zisku, který lze použít jen pro spolkovou činnost včetně správy spolku.

Při zakládání spolku je především nutné, aby se zakládající členové shodli na obsahu stanov. K tomu může dojít v případě, že členové stanovy podepíší nebo v souladu se zákonem svolají ustavující členskou schůzi, která tyto stanovy přijme. Stanovy mohou založit i pobočný spolek, kterým se rozumí organizační jednotka spolku. Spolek nebo pobočný spolek vzniká dnem zápisu do veřejného rejstříku. U spolku se návrh na zápis do veřejného rejstříku podává prostřednictvím zakladatelů nebo osobou určenou ustavující schůzí. Návrh na zápis pobočného spolku do veřejného rejstříku však podává hlavní spolek.

2.3.4 Ústav

Tato právní forma, od účinnosti NOZ, nahradila obecně prospěšné společnosti (OPS) dle zákona o o.p.s., se kterou ji pojí řada společných znaků, zvláště pak jeho obecná povaha.

Ústav je právnickou osobou provozující činnost užitečnou společensky nebo hospodářsky s využitím své osobní a majetkové složky, jejíž výsledky jsou každému

rovnocenně dostupné za předem stanovených podmínek. Právní úprava ústavu je zakotvena v NOZ a je z velké části kogentní povahy tzn., až na výjimky se od ní nelze odchýlit. Na rozdíl od většiny ostatních neziskových organizací může ústav v rámci své hlavní činnosti podnikat, ale jen v případě, že je tato činnost v souladu s účelem ústavu a vzniklý zisk ústav použije pouze k podpoře činnosti, pro niž byl založen nebo k úhradě nákladů na vlastní správu. Při zakládání ústavu neexistuje jiný způsob založení, než zakladatelským právním jednáním, což znamená, že ústav lze založit zakládací listinou nebo pořízením pro případ smrti. Následným zápisem do veřejného rejstříku ústav vznikne (Vít, 2015; Eliáš a Svatoš, 2014).

2.3.5 Nadace a nadační fond

Jak lze vyčíst z Tab. č. 2.1, problematika nadací a nadačních fondů byla dříve řešena zákonem č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech. Tento zákon byl však zrušen zákonem č. 89/2012 Sb., občanský zákoník. Z toho vyplývá, že veškeré náležitosti nadací a nadačních fondů jsou zakotveny v NOZ, ve kterém se právní úprava nadací a nadačních fondů ukrývá pod novým pojmem „fundace“. Tento pojem je vedle spolků a ústavů dalším typem tzv. „neziskové“ právnické osoby, a je charakterizován jako majetkový základ vyčleněný pro určitý účel. Nadace a nadační fondy, které vznikly do konce roku 2013, jsou beze změny posuzovány jako nadace a nadační fondy vzniklé podle nových podmínek NOZ.

Nadace a nadační fondy můžeme charakterizovat jako účelová sdružení majetku, která jsou zakládána především k plnění společensky prospěšných úkolů a cílů. Činnost těchto zmíněných právnických osob je zaměřena z velké části na rozvoj duchovních hodnot, ochranu životního prostředí, kulturních památek a tradic, ochranu lidských práv nebo jiných humanitárních hodnot, rozvoj vzdělání, tělovýchovy a sportu (Merlíčková Růžicková, 2013).

Nadace

Nadace se ve většině případů zřizuje na dlouhou dobu a podstatným prvkem každé nadace je nadační jistina a ostatní majetek. Nadační jistina tvoří především peněžní prostředky, cenné papíry, nemovitě a movité věci, jakož i jiná majetková práva a majetkové hodnoty, které splňují předpoklad trvalého výnosu, a nevázne na nich zástavní právo. Celková hodnota nadační jistiny nesmí být nižší než 500 000 Kč a po dobu trvání nadace se nesmí snížit pod tuto hranici. Aby nadace dosahovala svého účelu, pro který byla zřízena, využívá výnosů z nadační jistiny a ostatního majetku (Kolektiv autorů, 2013). Účel nadace může být

veřejně prospěšný, jež spočívá v podpoře obecného blaha nebo dobročinný, který naopak spočívá v podpoře určitého okruhu osob. Nadace nesmí být založena za účelem podpory politických stran a hnutí. Je také zakázáno založit nadaci, která by sloužila pouze výdělečným cílům. Nadace však může podnikat, pokud toto podnikání představuje vedlejší činnost a vzniklý zisk z této činnosti slouží výhradně k podpoře jejího účelu (Eliáš a Svatoš, 2014).

Nadační fond

Nadační fond pro dosahování svého účelu, pro který byl zřízen, využívá celý svůj majetek. Oproti nadaci je nadační fond považován za operativnější formu, která je určena k plnění i krátkodobých, obecně prospěšných cílů. Z toho vyplývá, že majetek, který fond získává je v podstatě vzápětí poskytován na účel, k němuž byl fond zřízen. Na rozdíl od nadace nemá nadační fond povinnost vytvářet nadační jistinu, i když určitou hodnotu majetku mít musí, aby mohl vůbec vzniknout (Takáčová, 2010).

Nadaci a nadační fond je možné založit zakládací (nadační) listinou nebo pořízením pro případ smrti a vznikají dnem zápisu do veřejného rejstříku (Eliáš a Svatoš, 2014).

2.3.6 Obecně prospěšná společnost

Jak je z výše uvedené Tab. č. 2.1, patrné, právní úprava OPS byla dříve zachycena v zákoně č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech a o změně a doplnění některých zákonů.

OPS je právnickou osobou, která se v minulosti (v současné době již OPS založit nelze) zakládala za účelem poskytování obecně prospěšných služeb (nikoli pro sdružování občanů), které sloužily převážně společnosti v oblasti sportu, kultury, umění, humanity, ochrany zdraví, zvířat a životního prostředí. Za obecně prospěšné společnosti můžeme tedy z velké části považovat soukromé školy, v oblasti zdravotnictví to mohou být nestátní zdravotnická zařízení a organizace v oblasti sociální péče. V oblasti kultury můžeme za OPS považovat divadlo, knihovny či galerie. Podmínkou OPS je poskytovat obecně prospěšné služby všem za stejných podmínek a to bezplatně nebo za nákladové ceny.

2.3.7 Další právní formy nestátních neziskových organizací

Honební společenstva

Právní úpravu honebního společenstva, které je právnickou osobou, najdeme v zákoně č. 449/2001 Sb., o myslivosti, ve znění pozdějších předpisů. Členem honebního společenstva se může stát pouze vlastník nebo spoluvlastník honebních pozemků, které musí v součtu dosahovat výměry dané zákonem. Honební společenstva nemají právo vlastním jménem podnikat, nemůžou se účastnit na podnikání jiných osob ani zřizovat organizační složky (Kolektiv autorů, 2013).

Veřejné vysoké školy

Obecně můžeme vysoké školy charakterizovat jako nejvyšší stupeň vzdělanosti, které svou úlohu převážně soustřeďují na kulturní, vědecký, sociální a ekonomický rozvoj společnosti. Zákon č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů, zachycuje rozsáhlý výčet činností, které se týkají poslání vysokých škol. Vysoké školy lze rozdělit z hlediska zřizovatele na veřejné, soukromé nebo státní. V kontextu s neziskovými organizacemi nás však budou zajímat pouze veřejné vysoké školy, které jsou vždy právnickými osobami. Na základě zákona, kterým se veřejná vysoká škola zřizuje i ruší, se určí její název a sídlo. Tímto zákonem lze veřejné vysoké školy vzájemně slučovat, neboli spojovat s jinou veřejnou vysokou školou či rozdělit na jiné veřejné vysoké školy. Registrace veřejných vysokých škol se provádí na Ministerstvu školství, mládeže a tělovýchovy.

Veřejná vysoká škola má právo do svého vlastnictví nabývat majetek, který je z velké části potřebný k činnostem, pro které byla škola zřízena. Za tento majetek můžeme považovat především byty, nebytové prostory, práva a další majetkové hodnoty, které kromě hlavní činnosti může veřejná vysoká škola využívat i k doplňkové činnosti. Tato doplňková činnost navazuje na činnost hlavní a slouží především k nabytí nových finančních zdrojů s cílem co nejefektivněji využít majetkové a lidské zdroje.

Základními finančními zdroji veřejné vysoké školy jsou:

- dotace ze státního rozpočtu,
- příspěvek ze státního rozpočtu,
- výnosy z majetku,

- poplatky související se studiem,
- výnosy z doplňkové činnosti,
- jiné příjmy ze státního rozpočtu, státních fondů a z rozpočtů obcí,
- příjmy z darů a dědictví.

Existuje ještě jeden druh majetku, který může veřejná vysoká škola vlastnit, a tím je majetek v podobě cenných papírů. Zákonným omezením u cenných papírů je, že musí být vydány státem a stát se za ně musí zaručit. Vysoká škola může také vlastnit cenné papíry obchodní společnosti, do které sama majetek vložila. O majetku a jeho nakládání rozhoduje rektor nebo osoby, kterým byla tato pravomoc delegována statutem. Nutno podotknout, že do činnosti veřejné vysoké školy mohou zasahovat státní orgány, ale pouze v mezích zákona a způsobem, který je v zákoně uvedený. Veškerou organizaci, činnost a postavení členů akademické obce¹ veřejné vysoké školy upravují vnitřní předpisy. Vnitřní správu a hospodaření školy řídí kvestor².

Veřejná výzkumná instituce

Způsob zřízení, vznik, způsob zrušení, zánik a veškerá činnost veřejné výzkumné instituce, rovněž postavení a působnost zřizovatele i orgánů veřejné výzkumné instituce, ale také přeměna příspěvkových organizací, které se zabývají výzkumem, na veřejné výzkumné instituce, jsou upraveny zákonem č. 341/2005 Sb., o veřejných výzkumných institucích, ve znění pozdějších předpisů. Veřejná výzkumná instituce je právnickou osobou, jejímž hlavním posláním a předmětem činnosti je výzkum, včetně zajišťování infrastruktury výzkumu, vymezený v zákoně č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků ve znění pozdějších předpisů.

Jak již bylo řečeno, hlavní činností veřejné výzkumné instituce je zejména výzkum. Tento výzkum je podporovaný především z veřejných prostředků, které jsou v souladu s podmínkami pro poskytování veřejné podpory (stanovenými právem Evropských společenství). Zřizovatelem veřejné výzkumné instituce může být ministerstvo, jiný ústřední orgán státní správy, Akademie věd ČR, popřípadě i územní samosprávný celek. Veřejnou výzkumnou instituci lze založit zřizovací listinou a zápisem do rejstříku veřejných výzkumných institucí, vedený Ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy. Majetek, který zřizovatel do organizace vložil, musí být použit k realizaci hlavní činnosti, která však není

¹ Akademickou obec vysoké školy tvoří především akademičtí pracovníci a studenti vysoké školy.

² Kvestorem je správní úředník vysoké školy.

jedinou činností veřejné výzkumné instituce. Zákon povoluje i „další“ činnosti, které jsou upraveny požadavky příslušných organizačních složek státu nebo územními samosprávnými celky ve veřejném zájmu. Vyjma hlavní a další činnosti se může veřejná výzkumná instituce zabývat i „jinou“ činností, která má hospodářský charakter a je prováděna za účelem dosažení zisku.

Školské právnické osoby

Školské právnické osoby se řídí zákonem č. 561/2004 Sb., o předškolním, základním, středním, vyšším odborném a jiném vzdělání (školský zákon), ve znění pozdějších předpisů. Tímto zákonem jsou upravena předškolní, základní, vyšší odborná a jiná vzdělávání ve školách a školských zařízeních, ale také podmínky nakládání s prostředky a majetkem školské právnické osoby. Nakládání s prostředky bezprostředně souvisí s prostředky hlavní činnosti. Pokud hlavní činnost školské právnické osoby dosahuje příjmů, jejich další využití může směřovat opět jen do hlavní činnosti. Tento typ organizace může vykonávat i doplňkovou činnost, která však musí navazovat na činnost hlavní a zároveň ji nesmí omezovat, ohrožovat její rozsah, kvalitu a dostupnost. Kvůli napojení školské právnické osoby na veřejné rozpočty má zakázáno zřizovat školské právnické osoby, ústavy, nadace a také se nesmí účastnit na podnikání jiných osob. Školské právnické osoby se zřizují zřizovací listinou a vznikají dnem zápisu do rejstříku školských právnických osob (Merlíčková Růžičková, 2013).

Společenství vlastníků

Jako jedno z mála NNO společenství vlastníků nevznikají na základě dobrovolného práva sdružování. Společenství vlastníků je právnickou osobou, které se zavazuje pouze ve věcech spojených se správou, provozem a opravami společenských částí domu. Tato právní forma má zakázáno podnikat, přímo či nepřímo se podílet na podnikání či jiné činnosti podnikatelů, být jejich společníkem nebo členem. Společenství povinně vzniká ze zákona v domě s nejméně pěti jednotkami, z nichž přinejmenším tři jsou ve vlastnictví tří různých vlastníků. Na základě dohody vlastníků může společenství vzniknout i dobrovolně.

Dříve bylo společenství vlastníků jednotek upraveno zákonem č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů. V současné době, od účinnosti NOZ, je právní úpravou NOZ. Společenství vlastníků se zakládá schválením stanov, ke kterým se vyžaduje souhlas vlastníků všech jednotek. To ale pouze v případě, že nebylo společenství založeno prohlášením o rozdělení práva k domu a pozemku na vlastnické právo k jednotkám, nebo ujednáním ve smlouvě

o výstavbě. Dnem zápisu do veřejného rejstříku společenství vlastníků vzniká (Dobrozemský a Stejskal, 2015).

2.4 Základní právní formy některých vybraných účetních jednotek

Tato podkapitola se zabývá některými vybranými účetními jednotkami, se kterými se v současné době můžeme v České republice setkat. Tyto neziskové organizace jsou vyjmenovány v § 1 odst. 3 zákona o účetnictví. V následujícím textu jsou jednotlivě tyto organizace charakterizovány.

2.4.1 Příspěvkové organizace

Příspěvkové organizace jsou právnické osoby, které mohou být zřizovány státem nebo ÚSC. Na základě zřizovatele se tento typ organizace rozlišuje na organizace ústředně řízené státem a organizace zřízené ÚSC. Pokud je příspěvková organizace zřízená státem, její hospodaření a zřizování je regulováno zákonem č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů. Následně se také řídí zákonem č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, který vymezuje jejich právní postavení a základní princip fungování. Příspěvkové organizace zřízené ÚSC se řídí zákonem č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů. Za příspěvkovou organizaci jedná navenek ředitel organizace, který je zároveň statutárním orgánem a je jmenován zřizovatelem. Činnost, kterou příspěvkové organizace konají, nelze provozovat na principu samofinancování nebo ziskovosti. Za hlavní činnost příspěvkových organizací můžeme považovat poskytování služeb za nižší (dotované) ceny, než jsou skutečné náklady, eventuálně poskytování některých služeb zdarma přičemž hodnotu této služby uhradí stát formou příspěvku organizaci. Organizace z velké části působí v oblasti vědy a výzkumu, zdravotnictví, školství, údržby komunikací, kultury, sociální péče apod. Na základě souhlasu zřizovatele a živnostenského oprávnění může příspěvková organizace vést ekonomickou činnost, která by však měla mít podobu doplňkové činnosti. Ze zmíněné ekonomické činnosti získává příspěvková organizace část finančních prostředků. Zbylou část finančních prostředků poskytuje zřizovatel organizace, čímž samozřejmě vstupuje do řízení organizace.

2.4.2 Organizační složky státu

Organizační složky státu se zakládají zákonem č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, který vymezuje jejich právní postavení a

základní princip fungování. Hospodaření OSS určuje zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů ve znění pozdějších předpisů. Organizační složky státu jsou označovány jako široký okruh institucí státu. Za organizační složky můžeme považovat např. ministerstva, Nejvyšší kontrolní úřad, Ústavní soud, soudy a státní zastupitelství, Kancelář prezidenta republiky, Kancelář veřejného ochránce práv, Úřad vlády ČR, Akademie věd ČR a jiná zařízení, která je možné zřídit na základě zákona nebo rozhodnutím ministerstva jako jejich zřizovatele.

U těchto typů organizací existuje velké množství specifík:

- považují se za účetní jednotky, ale ne každá OSS je účetní jednotkou,
- většina OSS vzniká ze zákona, ale mohou být také zakládány nařízením ministerstva,
- zastupují stát, nakládají se státním majetkem, ale nemají právní subjektivitu a nejsou právnickými osobami (Kolektiv autorů, 2013).

2.4.3 Další právní formy některých vybraných účetních jednotek

Územní samosprávné celky

Základním právním předpisem je zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, který označuje obce jako základní územní samosprávné celky a kraje jako vyšší územní samosprávné celky. Do činnosti územních samosprávných celků může zasahovat stát, ale pouze způsobem stanoveným zákonem a jen v případě ochrany zákona. Tato tvrzení se nachází v člancích ČI. 99 až 101 zákona.

Obce

Obce jsou upraveny zákonem č. 128/2000 Sb., o obcích. Dle § 1 a 2 zákona se obec považuje za veřejnoprávní korporaci, je právnickou osobou, její území tvoří celek, který je vymezen hranicí obce a je vždy součástí vyššího územního samosprávného celku. Má vlastní majetek, pečuje o rozvoj svého území a o potřeby svých občanů. Obec může ke splnění svých úkolů zakládat a zřizovat právnické osoby a organizační složky obce (§ 35a odst. 1). Má také právo vytvářet dobrovolné svazky obcí (§ 49 odst. 2). Vrcholným orgánem je zastupitelstvo.

Kraje

Právní úprava krajů je zakotvena v zákoně č. 129/2000 Sb., o krajích. Stejně jako obec je i kraj právnickou osobou, je veřejnoprávní korporací, má vlastní majetek a vrcholným orgánem je zastupitelstvo (§ 1 odst. 2 a 3). Kraje mohou zakládat dle § 14 odst. 3 právnické osoby a organizační složky kraje. Na rozdíl od obcí nemůže být kraj členem dobrovolného svazku obcí, dle § 26.

Dobrovolné svazky obcí

Právní úpravou dobrovolných svazků obcí je zákon č. 128/2000 Sb., o obcích, konkrétně § 49 - § 53. Na základě tohoto zákona mohou obce při výkonu samostatné působnosti vzájemně spolupracovat. Právo být členem dobrovolného svazku obcí mají obce za účelem ochrany a prosazování svých společných zájmů. Svazek obcí je právnickou osobou a vzniká zápisem do rejstříku svazků obcí, který vede krajský úřad příslušný podle sídla svazku obcí. K návrhu na zápis do rejstříku se přikládá smlouva o vytvoření svazku obcí spolu se stanovami. Předmětem činnosti jsou zejména:

- úkoly v oblasti školství, sociální péče, zdravotnictví, kultury, požární ochrany, veřejného pořádku, ochrany životního prostředí, cestovního ruchu, péče o zvířata,
- zavádění, rozšiřování a zdokonalování sítí technického vybavení a systémů veřejné osobní dopravy k zajištění dopravní obslužnosti daného území,
- provoz lomů, pískoven a zařízení sloužících k těžbě a úpravě nerostných surovin, apod.

Regionální rada regionů soudržnosti

Zákon č. 248/2000 Sb., o podpoře regionálního rozvoje, ve znění pozdějších předpisů upravuje Regionální radu regionů soudržnosti, která je podle § 16 odst. 2 právnickou osobou. Dále, dle § 15, pro potřeby spojené s koordinací a realizací podpory hospodářské, sociální a územní soudržnosti vznikají tzv. regiony soudržnosti. V regionech soudržnosti se zřizují Regionální rady regionu soudržnosti:

- Střední Čechy se sídlem v Praze,
- Jihozápad se sídlem v Českých Budějovicích,
- Severozápad se sídlem v Ústí nad Labem,

- Severovýchod se sídlem v Hradci Králové,
- Jihovýchod se sídlem v Brně,
- Střední Morava se sídlem v Olomouci,
- Moravskoslezsko se sídlem v Ostravě.

Státní fondy

Státní fondy jsou podle rozpočtových pravidel zřizovány jako právnické osoby, především pro finanční zabezpečení stanovených úkolů a hospodaření s prostředky pro ně určenými. Každý státní fond se zřizuje příslušným zákonem a obecně platí, že se zapisují do obchodního rejstříku. Každý fond má určitou vazbu na státní rozpočet. Mezi státní fondy se řadí:

- Státní fond životního prostředí,
- Státní fond kultury,
- Státní fond kinematografie,
- Státní zemědělský intervenční fond,
- Státní fond dopravní infrastruktury,
- Státní fond rozvoje bydlení (Merlíčková Růžicková, 2013).

3 Možnosti vedení účetnictví v organizacích neziskového sektoru

Úvodem této kapitoly je důležité vysvětlit a přiblížit pojem účetnictví, pod kterým si můžeme představit soubor ekonomicko-správních činností, které vedou k vytvoření soustavy účetních informací, jejichž organizace je v souladu s pravidly a principy definovaná zákonem o účetnictví. Základním posláním účetnictví je zachycení hospodářského dění neboli zachycení přírůstků, úbytků, majetku, závazků a dalších skutečností tak, aby věrně, úplně a správně zachycovalo skutečný stav majetku, finanční situaci a průběh hospodaření účetní jednotky při splnění náležitostí, které jsou zakotvené v zákoně o účetnictví. Účetnictví má povinnost podávat zaručené zprávy o stavu a změnách majetku, závazcích, zdrojích a výsledku hospodaření za určité období. Tyto informace poskytuje účetnictví především pro samotnou účetní jednotku (orgány v rovině řídicí a kontrolní), ale také pro své okolí, tedy pro dodavatele, orgány finanční správy, obecní úřady, krajské úřady apod. (Ryneš, 2015).

V souvislosti s účetnictvím je nutné zmínit především rok 2004. V tomto období došlo v České republice k výrazným změnám v soustavách účetnictví. Právě do konce tohoto roku bylo možné bez omezení využívat soustavu jednoduchého účetnictví. Od 1. ledna 2005 bylo oficiálně jednoduché účetnictví zrušeno. To však platilo pouze pro fyzické osoby, u nichž byla zavedena daňová evidence. Tato změna se netýkala některých neziskových organizací, kterým bylo přechodným ustanovením zákona o účetnictví dovoleno používat právě soustavu jednoduchého účetnictví. Vzhledem k častým omylům je třeba zdůraznit, že žádná právnická osoba nemá právo namísto jednoduchého či podvojného účetnictví vést daňovou evidenci. Ta je určena pouze fyzickým osobám. V souladu s touto změnou je nutné vnímat účetnictví jako pojem, označující soustavu podvojného a jednoduchého účetnictví. Zatím můžeme tedy jen stručně konstatovat, že v oblasti neziskového sektoru je možné vést podvojně účetnictví jak v plném, tak ve zjednodušeném rozsahu. Také je možné využít jednoduchého účetnictví, které je určené pouze vybrané skupině nestátních neziskových organizací. Jednotlivé možnosti vedení účetnictví v neziskovém sektoru však zmíníme podrobněji v následujících kapitolách.

3.1 Legislativa upravující účetnictví u organizací neziskového sektoru

Obecně je účetnictví upraveno dvěma skupinami předpisů. Jsou to právní předpisy (pro určitý druh účetnictví platí odlišné předpisy) a vnitřní předpisy, které si vydává účetní jednotka sama. Určitou část předpisů ukládá vydat zákon o účetnictví bez ohledu na druh vedeného účetnictví, ostatní si vydá sama účetní jednotka na základě svého rozhodnutí. Při

uvádění základních právních předpisů, vyskytujících se v neziskovém sektoru, je nutné rozdělit účetnictví na dvě hlavní oblasti, a to na oblast podvojného a jednoduchého účetnictví.

Oblast podvojného účetnictví neziskového sektoru upravují následující předpisy:

- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- vyhláška č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání,
- vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky,
- České účetní standardy č. 401 – 414 pro účetní jednotky, které účtují dle vyhlášky č. 504/2002 Sb., u kterých hlavním předmětem činnost není podnikání,
- České účetní standardy č. 701 – 710, pro některé vybrané účetní jednotky, které vedou účetnictví dle vyhlášky č. 410/2009 Sb.

V oblasti jednoduchého účetnictví se vyskytují následující právní předpisy:

- zákon č. 536/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- vyhláška č. 325/2015 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které vedou jednoduché účetnictví.

Nedílnou součástí úpravy účetnictví jsou také již zmíněné vnitřní předpisy, pod kterými si můžeme představit např. účtový rozvrh, číselníky pro označování účetních dokladů a záznamů, metodika pro oceňování a přepočty zahraničních měn, odpisový plán aj. Pro organizace neziskového sektoru jsou také nezbytné předpisy, které upravují tvorbu a čerpání účelových nebo vázaných fondů k hmotné odpovědnosti osob či k organizaci veřejných sbírek, dále také předpisy týkající se provádění inventarizace, průběžné evidence majetku, proplácení cestovních náhrad apod. (Dobrozemský a Stejskal, 2015).

Jak je z výše vyjmenovaných právních předpisů patrné, nejdůležitějším právním předpisem, o který se opírají ostatní zmíněné právní předpisy, je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Tento zákon stanoví v souladu s právem Evropských společenství rozsah a

způsob vedení účetnictví, požadavky na jeho průkaznost, rozsah a způsob zveřejňování informací z účetnictví a podmínky předávání účetních záznamů pro potřeby státu. Zákon o účetnictví se dle § 1 odst. 2 písm. a) až c) vztahuje na účetní jednotky, kterými jsou:

- právnické osoby, jejichž sídlo se nachází na území České republiky,
- zahraniční právnické osoby, pokud na území České republiky podnikají nebo provozují jinou činnost podle zvláštních právních předpisů,
- organizační složky státu.

Zákon o účetnictví se samozřejmě vztahuje na celou řadu dalších účetních jednotek, z velké části pak na fyzické osoby. Pro účely této práce je však úprava týkající se fyzických osob bezpředmětná, jelikož fyzická osoba se nemůže nikdy stát neziskovou organizací.

V souvislosti s touto prací je také nutné se podrobněji zmínit o vyhlášce č. 504/2002 Sb., která plní úlohu prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví, a dle které se řídí nestátní neziskové organizace. Tato vyhláška stanovuje v § 1 písm. a) až g) pro vedení účetnictví v plném a zjednodušeném rozsahu především rozsah a způsob sestavování účetní závěrky, uspořádání, označování a obsahové vymezení položek majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, nákladů, výnosů a výsledku hospodaření v účetní závěrce, uspořádání a obsahové vymezení, které vysvětluje a doplňuje informace v příloze účetní závěrky. V neposlední řadě pak vyhláška stanoví směrnou účtovou osnovu, účetní metody a způsob, jakým je možné přejít z jednoduchého účetnictví na účetnictví vedené v plném nebo zjednodušeném rozsahu.

Neméně důležitým právním předpisem jsou také České účetní standardy č. 401 – 414, které jsou určeny pro nestátní neziskové organizace, tedy pro ty organizace, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání. Cílem standardů je především stanovení základních postupů účtování v oblastech jednotlivých účetních standardů, viz Tab. č. 3.1 a docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami.

Tab. 3.1 České účetní standardy č. 401 - 414 pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání

| Číslo | Název |
|-------|---|
| 401 | Účty a zásady účtování na účtech |
| 402 | Otevírání a uzavírání účetních knih |
| 403 | Inventarizační rozdíly |
| 404 | Kurzové rozdíly |
| 405 | Deriváty |
| 406 | Operace s cennými papíry a podíly |
| 407 | Opravné položky k pohledávkám a rezervy |
| 408 | Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé úvěry |
| 409 | Dlouhodobý majetek |
| 410 | Zásoby |
| 411 | Zúčtovací vztahy |
| 412 | Náklady a výnosy |
| 413 | Vlastní zdroje a dlouhodobé závazky |
| 414 | Přechod z jednoduchého účetnictví na účetnictví |

Zdroj: České účetní standardy č. 401 – 414.

Dalším velmi důležitým právním předpisem je vyhláška č. 410/2009 Sb., podle které se řídí některé vybrané účetní jednotky, které jsou právě v § 2 této vyhlášky vyjmenovány. Jsou jimi územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, regionální rady regionů soudržnosti, příspěvkové organizace, státní fondy a organizační složky státu. Vyhláška dle § 1 stanoví:

- rozsah a způsob sestavení účetní závěrky,
- označování, uspořádání a obsahové vymezení položek majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, podrozvahových účtů, nákladů, výnosů a výsledku hospodaření v účetní závěrce,
- uspořádání a obsahové vymezení přehledu o peněžních tocích a změnách vlastního kapitálu,
- směrnou účtovou osnovu, účetní metody, způsoby oceňování, postup tvorby a použití opravných položek a rezerv, postup tvorby odpisování,
- uspořádání a obsahové vymezení, které vysvětluje a doplňuje informace v příloze v účetní závěrce,
- závazný vzor všech částí účetní závěrky.

Důležitou úlohu v oblasti účetnictví plní také České účetní standardy č. 701 – 710, které jsou určené pro některé vybrané účetní jednotky, které vedou účetnictví dle vyhlášky

č. 410/2009 Sb. Stejně jako u organizací, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, i u některých vybraných účetní jednotek je cílem standardů především stanovení základních postupů účtování v oblastech jednotlivých účetních standardů, viz Tab. č. 3.2, za účelem docílení souladu při používání účetních metod některými vybranými účetními jednotkami.

Tab. 3.2 České účetní standardy č. 701 - 710 pro některé vybrané účetní jednotky

| Číslo | Název |
|-------|---|
| 701 | Účty a zásady účtování na účtech |
| 702 | Otevírání a uzavírání účetních knih |
| 703 | Transfery |
| 704 | Fondy účetní jednotky |
| 705 | Rezervy |
| 706 | Opravné položky a vyřazení pohledávek |
| 707 | Zásoby |
| 708 | Odpisování dlouhodobého majetku |
| 709 | Vlastní zdroje |
| 710 | Dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek |

Zdroj: České účetní standardy č. 701 – 710.

3.2 Podvojně účetnictví

Podvojně účetnictví měly povinnost vést všechny neziskové organizace do konce roku 2003, pokud jim při splnění určitých podmínek nebylo povoleno účtovat v soustavě jednoduchého účetnictví. I když za určitých podmínek i nadále přetrvává již zrušené jednoduché účetnictví, pojem „podvojně“ účetnictví v podstatě zaniklo, neboť zákon o účetnictví již mnoho let nerozlišuje jednoduché a podvojně účetnictví, zná pouze pojem „účetnictví“. V souvislosti s nestátními neziskovými organizacemi se s jednoduchým účetnictvím setkáme. Z toho důvodu, především pro lepší přehlednost, budeme v následujícím textu využívat pojem „podvojně“ účetnictví (Merlíčková Růžičková, 2013). Dle § 9 odst. 1 a 3 ZÚ, vedou účetní jednotky podvojně účetnictví ve zjednodušeném nebo v plném rozsahu.

3.2.1 Vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu

Vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu představuje určitou možnost zjednodušení. Zjednodušený rozsah účetnictví je upraven v § 13a zákona o účetnictví. Účetní jednotky, které vedou účetnictví ve zjednodušeném rozsahu:

- mohou sestavovat účtový rozvrh pouze na úrovni účtových skupin, tzn. každá účtová skupina je zastoupena jedním účtem, tato možnost má však ve většině případů pouze minimální využití, především v oblasti nákladových a výnosových účtů,
- mají možnost spojit účtování v deníku s účtováním v hlavní knize,
- nemusí uvažovat a následně účtovat o rezervách a opravných položkách, s výjimkou rezerv a opravných položek podle zvláštního zákona, kterým může být zákon o rezervách a zákon o daních z příjmů,
- nemají povinnost účtovat na analytických a podrozvahových účtech,
- účetní závěrku sestavují v rozsahu stanoveném pro jednotlivé skupiny účetních jednotek (§ 4 odst. 8) prováděcím právním předpisem (Ryneš, 2015).

Pokud není stanoveno jinak, mohou vést účetnictví dle § 9 odst. 3 zákona o účetnictví, ve zjednodušeném rozsahu:

- příspěvkové organizace, pokud tak rozhodne její zřizovatel,
- účetní jednotka, která je malou nebo mikro účetní jednotkou a nemá povinnost ověřovat účetní závěrku auditorem.

Těmto malým a mikro účetním jednotkám je umožněno vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, jestliže některým z těchto organizací není dána možnost využití jednoduchého účetnictví, které zákon o účetnictví nově upravuje v § 13b. V § 9 odst. 4 ZÚ, jsou právě vyjmenovány tyto malé a mikro účetní jednotky, které mohou vést zjednodušený rozsah účetnictví, pokud však nemají povinnost ověření účetní závěrky auditorem. Těmito účetními jednotkami jsou:

- spolky a pobočné spolky,
- odborové organizace, pobočné, mezinárodní a pobočné mezinárodní odborové organizace,
- organizace zaměstnavatelů, pobočné, mezinárodní a pobočné mezinárodní organizace zaměstnavatelů,
- církve a náboženské společnosti nebo církevní instituce, které jsou právnickými osobami evidované podle zákona upravující postavení církví a náboženských společností,
- honební společenstva,

- nadační fondy,
- obecně prospěšné společnosti,
- ústavy,
- společenství vlastníků jednotek,
- bytová a sociální družstva.

Z hlediska některých vybraných účetních jednotek může tedy dle § 9 odst. 3 písm. a) ZÚ, vést zjednodušený rozsah účetnictví jen příspěvkové organizace (pokud tak určí zřizovatel).

Závěrem k vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu je důležité zdůraznit, že pokud účetní jednotka přestane splňovat podmínky vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, je povinna vést účetnictví v plném rozsahu. Tato skutečnost je zakotvena v § 9 odst. 5 ZÚ.

3.2.2 Vedení účetnictví v plném rozsahu

Vedení účetnictví v plném rozsahu představuje vedení účetnictví a sestavení účetní závěrky zcela v souladu se všemi ustanoveními zákona o účetnictví, s účetními metodami danými zákonem, vyhláškami nebo účetními standardy a sestavení i zveřejnění účetní závěrky v plném rozsahu. V plném rozsahu má účetní jednotka povinnost vést účetnictví vždy, pokud přestane splňovat podmínky vedení zjednodušeného rozsahu účetnictví, jinak řečeno, pokud zákon o účetnictví výslovně nestanoví možnost vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu (Ryneš, 2015). Dle § 9 odst. 1 ZÚ nestátními neziskovými organizacemi, které mají povinnost vést účetnictví v plném rozsahu, jsou:

- politické strany a politická hnutí,
- veřejné vysoké školy,
- školské právnické osoby,
- veřejné výzkumné instituce,
- nadace.

Povinnost vést účetnictví v plném rozsahu mají také některé vybrané účetní jednotky. Níže uvedené účetní jednotky mají povinný audit, proto tedy nesmí vést účetnictví ve zjednodušeném, ale v plném rozsahu. Výjimkou jsou organizační složky státu, které povinnost auditu nemají. Zjednodušený rozsah účetnictví však vést nemůžou, protože

§ 9 odst. 4 tuto možnost pro OSS neuvádí. Z toho vyplývá, že organizační složky státu, i když nemají povinnost auditu, vedou účetnictví v plném rozsahu. Některými vybranými účetními jednotkami, které vedou účetnictví v plném rozsahu, jsou:

- obce,
- kraje,
- dobrovolné svazky obcí,
- regionální rada regionů soudržnosti,
- státní fondy,
- organizační složky státu.

Tato tvrzení nejsou v zákoně o účetnictví přesně definována, ale jednoznačně vycházejí z § 9 odst. 1 až 4 ZÚ. Také základní právní předpisy výše uvedených některých vybraných účetních jednotek odkazují vedení účetnictví právě na zákon o účetnictví.

3.3 Jednoduché účetnictví

Pro lepší orientaci je velmi důležité stručně zmapovat vývoj jednoduchého účetnictví v posledních letech. Důležitým mezníkem ve vývoji jednoduchého účetnictví byl jednoznačně rok 2003. Podle předpisů platných právě do konce roku 2003 mohly účetní jednotky, za splnění podmínky § 9 zákona o účetnictví, účtovat v soustavě jednoduchého účetnictví, nejdéle však do konce roku 2004. Platila jediná omezující podmínka a ta představovala horní hranici příjmů neziskových organizací ve výši 6 000 000 Kč. Tato podmínka platila pro:

- občanská sdružení, jejich organizační složky, které mají právní subjektivitu,
- církve a náboženské společnosti a jejich útvary, které mají právní subjektivitu,
- nadační fondy.

V soustavě jednoduchého účetnictví mohly účtovat také obecně prospěšné společnosti a to za podmínky, že neprovozovaly doplňkovou činnost a jejich příjmy za předcházející období nepřesáhly 3 000 000 Kč. Jednoduché účetnictví mohlo vést také společenství vlastníků bytových jednotek, pokud souhlasný názor pro vedení jednoduchého účetnictví byl u více než poloviny vlastníků bytových jednotek. Možnost vést jednoduché účetnictví však od roku 2004 do 2007 platilo pouze pro občanská sdružení a jejich organizační jednotky s právní subjektivitou, církve a náboženské společnosti nebo církevní instituce, které jsou právnickou osobou a honební společenstva. Zbýlé, výše zmíněné neziskové organizace, musely po roce

2004 přejít na vedení účetnictví v plném nebo zjednodušeném rozsahu. Organizacím, kterým bylo umožněno účtovat v soustavě jednoduchého účetnictví do konce roku 2007, byla po tomto roce otevřena trvalá možnost účtovat v této soustavě za předpokladu, že nepřekročí limit příjmů 3 000 000 Kč za poslední uzavřené období (Merlíčková Růžicková, 2013).

3.3.1 Novela zákona o účetnictví ze dne 1. ledna 2016

Na základě novelizace zákona o účetnictví ze dne 1. ledna 2016 se jednoduché účetnictví stalo pro vybranou skupinu účetních jednotek (pokud splňují definované podmínky) trvalou možností, jak vést účetnictví. V současné době se totiž zvýšila společenská poptávka po jednoduchém účetnictví, obzvlášť ze strany velmi malých účetních jednotek, které nejsou primárně založeny za účelem podnikání, a které vykonávají převážně společensky prospěšnou činnost. Tyto organizace jsou natolik malé, že nedisponují dostatečnými kapacitami a vedení podvojného účetnictví by pro ně bylo velmi finančně a administrativně náročné. Proto můžeme pro potřeby těchto účetních jednotek považovat jednoduchý rozsah účetnictví za zcela postačující.

Novela zahrnuje také nové podmínky vedení jednoduchého účetnictví. Účetní jednotka podle § 1 odst. 2 písm. a) a b) zákona o účetnictví, může vést jednoduché účetnictví, pokud:

- celkové příjmy za uzavřené období nepřesáhnou hranici 3 000 000 Kč,
- hodnota majetku nepřesáhne 3 000 000 Kč,
- není plátcem DPH,
- je současně:
 - a) spolkem a pobočným spolkem,
 - b) odborovou organizací, pobočnou, mezinárodní a pobočnou mezinárodní odborovou organizací,
 - c) organizací zaměstnavatelů, pobočnou, mezinárodní a pobočnou mezinárodní organizací zaměstnavatelů,
 - d) církví a náboženskou společností nebo církevní institucí, která je právnickou osobou evidovanou podle zákona upravujícího postavení církví a náboženských společností,
 - e) honebním společenstvem.

Výše zmíněné podmínky jsou zakotveny v § 1f odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění, které je platné od 1. ledna 2016. Dle § 1f odst. 3 ZÚ účetní jednotky,

kteře tyto podmínky přestaly splňovat, musí podle zákona o účetnictví vést podvojně účetnictví minimálně po dobu pěti let. Tato pětiletá lhůta je stanovena především proto, aby nedocházelo k častým přechodům mezi jednoduchým a podvojným účetnictvím. Přechod z jednoduchého na podvojně účetnictví je v současné době upraven v § 7 vyhlášky č. 325/2015 Sb., i Českým účetním standardem č. 414.

3.3.2 Princip vedení jednoduchého účetnictví

V kontextu s novelou zákona o účetnictví se mluví o tzv. znovuoobnovení jednoduchého účetnictví. Bezpochyby to souvisí s nově vzniklou vyhláškou č. 325/2015 Sb., která nabyla účinnosti dnem 1. ledna 2016 a je určena pro účetní jednotky, které vedou jednoduché účetnictví. Předmětem této vyhlášky, který je uvedený v § 1, je především stanovení obsahového vymezení účetních knih v jednoduchém účetnictví k zajištění sestavení přehledů podle § 13b zákona o účetnictví.

Principem jednoduchého účetnictví je oddělené účtování o peněžních tocích (příjmů a výdajů) od evidence majetku a závazků nebo pohledávek. Jednoduché účetnictví má v určité míře plnit všechny funkce účetnictví, ale zároveň má být velmi jednoduché k vedení a administrativně nenáročné. Je možné z něj získat informace o příjmech, výdajích, majetku, závazcích a výši i struktuře účetního hospodářského výsledku. Všechny tyto důležité informace má účetní jednotka povinnost zaznamenávat do účetních knih. Povinnými účetními knihami v soustavě jednoduchého účetnictví jsou:

- peněžní deník,
- kniha pohledávek a závazků,
- pomocné knihy o ostatních složkách majetku,
- ostatní záznamy, které vyplývají ze zvláštních právních předpisů.

Jak je z názvu patrné, v peněžním deníku zaznamenává účetní jednotka pouze operace peněžního charakteru, jako jsou příjmy a výdaje. V knize pohledávek a závazků se sledují pohledávky i závazky vůči jiným subjektům. Pomocné knihy o ostatních složkách majetku vede účetní jednotka pouze v případě, že má pro ně věcnou náplň. Předpokládá se, že účetní jednotka bude potřebovat evidovat i jiné skutečnosti, které přímo nesouvisí s pohybem peněžních prostředků, se závazky resp. pohledávkami. Pomocnými knihami mohou být např. kniha majetku, kniha zásob, mzdová evidence apod. Mezi ostatní záznamy, které mohou

vyplývat ze zvláštních právních předpisů, jsou např. mzdové agendy, karty zákonných rezerv, karty časového rozlišení atd. (Dobrozemský a Stejskal, 2015; Krbečková a Plesníková, 2016).

3.4 Specifika v účtování nestátních neziskových organizací

Tato podkapitola se zaměřuje pouze na specifické účetní případy u nestátních neziskových organizací.

V souvislosti s novelizací zákona o účetnictví je nutné se zaměřit na specifika v účtování u nestátních neziskových organizací. Jak je z předcházejícího textu patrné, novela představuje výrazné změny v účetnictví. Tyto změny se bezpochyby týkají také samotného účtování. Výrazně byla pozměněna směrná účtová osnova jak u podnikatelů, tak u nestátních neziskových organizací. Za velkou a zásadní změnu ve směrné účtové osnově nestátních neziskových organizací můžeme považovat zrušení účtových skupin 61. a 62. Účty těchto dvou skupin byly se stejnými názvy přesunuty do nově vzniklých účtových skupin 56 – Změny stavu zásob vlastní činnosti a 57 – Aktivace. Další neméně důležitou změnou ve směrné účtové osnově, která bude mít také výrazný dopad na účtování, je vznik nových účtů pro čerpání rezerv a opravných položek. Tyto účty byly přesunuty z účtové skupiny 65. do účtové skupiny 55 – Odpisy, prodaný majetek, tvorba a použití rezerv a opravných položek. Zrušeny byly také účty 386 – Kursové rozdíly aktivní a 387 – Kursové rozdíly pasivní.

Všechny nově vzniklé účty jsou zachyceny ve vzorovém účtovém rozvrhu, viz příloha č. 1, který byl sestaven podle závazné směrné účtové osnovy vyhlášky č. 504/2002 Sb., která však obsahuje pouze úpravu účtových skupin, a tedy čísla všech konkrétních účtů byla navržena pro účely této práce.

Kdybychom porovnávali účtovou osnovu pro NNO s účtovou osnovou podnikatelů, zjistili bychom, že některé účty jsou stejné, některé mohou mít i různý význam a v určitých případech jsou dokonce rozdílné i postupy. Vyjmenovat veškeré odlišnosti účtové osnovy NNO s účtovou osnovou podnikatelů však není cílem této práce. Zaměříme se však na specifické účetní případy NNO, především pak na ty, se kterými se u podnikatelů nesetkáme a také na účetní případy, které jsou od 1. ledna 2016 zcela nové. Při účtování u těchto organizací je nezbytné, aby se řídily podle vyhlášky č. 504/2002 Sb., kterou se provádí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a ČÚS č. 401 - 414 (Procházková a Vlach, 2016).

3.4.1 Specifické účetní případy

Na základě vzorového účtového rozvrhu uvedeného v příloze č. 1 je patrné, že NNO, oproti vzorovému účtovému rozvrhu podnikatelů, nevyužívají 4. účtovou třídu, 7. a 8. účtovou třídu využívají pouze podle vnitřního předpisu a oproti účetnictví podnikatelů se u NNO vyskytuje 9. účtová třída, která u podnikatelů slouží pro účetnictví vnitropodnikové.

V následujícím textu nebudeme uvádět všechny účetní případy, které můžou v souvislosti se zmíněnými účtovými třídami vzniknout, zaměříme se pouze na ty účetní případy, které jsou určitým způsobem specifické, odlišné od účetnictví podnikatelů nebo vznikly na základě novelizace zákona o účetnictví. Účetní případy se budou týkat pouze nestátních neziskových organizací.

Tab. 3.3 Účtová třída 0 – Dlouhodobý majetek

| č. | Text | MD | D |
|----|--|----------|----------|
| 1. | DM nabytý bezúplatně (RPC) | 04x | 901 |
| 2. | Přebytek neodpisovaného DM | 031, 032 | 901 |
| 3. | Prodej DM – zúčtování zůstatkové ceny do nákladů | 552 | 07x, 08x |
| 4. | FV – tržba z prodeje DM (prodejní cena) | 311 | 652 |
| 5. | Převod DM darováním – zúčtování ZC | 546 | 07x, 08x |
| 6. | Vyřazení neodepisovaného DM | 901 | 031, 032 |
| 7. | Pořízení DM ve vlastní režii (aktivace) | | |
| | - nehmotného | 041 | 573 |
| | - hmotného | 042 | 574 |

Účtování v 0. účtové třídě upravuje § 7 - 10 vyhlášky č. 504/2002 Sb., a ČÚS č. 409 – Dlouhodobý majetek. Již v 0. účtové třídě můžeme upozorovat určité změny v účtování. Týká se to především účetních případů související s pořízením DM ve vlastní režii, tedy aktivace majetku. Účtování je znázorněno ve výše uvedené Tab. č. 3.3, konkrétně v účetním případě č. 7.

Tab. 3.4 Účtová třída 1 – Zásoby

| č. | Text | MD | D |
|-----|---|----------|-----|
| 1. | Bezúplatné převzetí materiálu | | |
| | - pro vlastní potřebu | 112 | 901 |
| | - pro jiné osoby | 112 | 911 |
| 2. | Bezúplatné předání materiálu | | |
| | - z darů přijatých pro jiné osoby | 911 | 112 |
| | - z majetku účetní jednotky | 546 | 112 |
| 3. | Vyskladnění materiálu z důvodu prodeje v PC (výdejka) | 554 | 112 |
| 4. | Přírůstek nedokončené výroby | 121 | 561 |
| 5. | Přírůstek polotovarů vlastní výroby | 122 | 562 |
| 6. | Přírůstek vlastních výrobků | 123 | 563 |
| 7. | Přírůstek zvířat | 124 | 564 |
| 8. | Úbytky – vyskladnění zásob nedokončené výroby | 561 | 121 |
| 9. | Úbytek polotovarů vlastní výroby | 562 | 122 |
| 10. | Úbytek výrobků vlastní výroby | 563 | 123 |
| 11. | Úbytek zvířat | 564 | 124 |
| 12. | Aktivace materiálu a zboží | 111, 131 | 571 |
| 13. | Aktivace vnitroorganizačních služeb – přeprava | 111, 131 | 572 |

Účtování zásob je zakotveno v § 11 vyhlášky č. 504/2002 Sb., a v ČÚS č. 410 – Zásoby. Jak je z výše uvedených účetních případů patrné, změny se týkají především 1. a 5. účtové třídy. Vznikly nové účtové skupiny 56 – Změny stavu zásob vlastní činnosti a 57 – Aktivace. Princip účtování je stejný jako v minulosti, pouze se využívá 5. účtová třída. Přírůstky zásob vlastní činnosti se zaúčtují na vrub účtů účtové skupiny 12 a ve prospěch účtů účtové skupiny 56. Opačným zápisem se zachytí úbytek zásob vlastní činnosti. Aktivace se pak zaúčtuje na účtech 111; 131 na straně MD, souvztažně s příslušnými účty skupiny 57 na stranu D.

Tab. 3.5 Účtová třída 2 – Finanční účty

| č. | Text | MD | D |
|----|---------------------|-----|-----|
| 1. | Přebytek v pokladně | 211 | 649 |
| 2. | Přebytek cenin | 213 | 649 |
| 3. | Placené úroky | 544 | 221 |

Účtová třída 2, která zahrnuje veškeré finanční účty je upravena § 16 vyhlášky č. 504/2002 Sb., a ČÚS č. 408 – Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry.

Tab. 3.6 Účtová třída 3 – Zúčtovací vztahy

| č. | Text | MD | D |
|----|---|----------|----------|
| 1. | Nárok na dotaci na pořízení DM | | |
| | - ze státního rozpočtu | 346 | 901 |
| | - z rozpočtu ÚSC | 348 | 901 |
| 2. | Nárok na provozní dotaci | | |
| | - ze státního rozpočtu | 346 | 691 |
| | - z rozpočtu ÚSC | 348 | 691 |
| 3. | Předpis na krácení nebo vrácení nevyčerpané dotace | 901, 691 | 346, 348 |
| 4. | Vyúčtování odhadu výnosových úroků | 388 | 644 |
| 5. | Vyúčtování odhadu částek poplatků za pronajímání licencí nebo jiných majetkových práv | 388 | 655, 657 |

Účtování této účtové třídy je upraveno § 12 – 15 vyhlášky č. 504/2002 Sb., a Českým účetním standardem č. 411 – Zúčtovací vztahy. Dříve se v této účtové třídě účtovalo o kurzových rozdílech k datu uzavírání účetních knih (k 31. 12). Tyto účty jsou v současné době již zrušeny. Nyní se účtuje pouze o kurzových rozdílech vzniklých v průběhu období.

Tab. 3.7 Účtová třída 5 - Náklady

| č. | Text | | MD | D |
|-----|--|------------|--------|----------|
| 1. | Smluvní pokuty a úroky z prodlení | | 541 | 221, 321 |
| 2. | Ostatní pokuty a penále | | 542 | 321, 325 |
| 3. | Odpis nedobytné pohledávky | | 543 | 311 |
| 4. | Kurzové ztráty | | 545 | 311, 321 |
| 5. | Poskytnuté dary | | 546 | 221, 112 |
| 6. | Bankovní poplatky | | 549 | 221 |
| 7. | Úbytek cenných papírů a vkladů v PC | | | |
| | - krátkodobý finanční majetek | | 553 | 25x |
| | - dlouhodobý finanční majetek | | 553 | 06x |
| 8. | Tvorba zákonné rezervy | | | |
| | - celkem | 60 000 Kč | - | 941 |
| | - zdaňovaná činnost | 20 000 Kč | 556.10 | - |
| | - nezdaňovaná činnost | 40 000 Kč | 556.20 | - |
| 9. | Čerpání zákonné rezervy | | | |
| | - celkem | 300 000 Kč | 941 | - |
| | - zdaňovaná činnost | 100 000 Kč | - | 556.10 |
| | - nezdaňovaná činnost | 200 000 Kč | - | 556.20 |
| 10. | Tvorba opravných položek | | 559 | 391 |
| 11. | Snížení (zrušení) opravných položek | | 391 | 559 |
| 12. | Poskytnuté příspěvky zúčtované mezi organizačními složkami | | 581 | 211, 221 |
| 13. | Poskytnuté příspěvky | | 582 | 211, 221 |

Z výše uvedených účetních případů je patrné, že zásadní změny se týkají především 5. účtové třídy. Tvorba zákonných rezerv se v současné době účtuje na stejném účtu 556 – Tvorba a použití rezerv. Tvorba zákonných rezerv se zaúčtuje na stranu MD, souvztažně s účtem 941 na stranu D. S opačným zápisem se pak zachytí čerpání rezerv. Stejně pravidlo se týká také tvorby a použití opravných položek, které je však zachyceno na účtu 559 – Tvorba a použití opravných položek.

Tab. 3.8 Účtová třída 6 - Výnosy

| č. | Text | MD | D |
|-----|--|----------|-----|
| 1. | Smluvní pokuty a úroky z prodlení | 221, 311 | 641 |
| 2. | Platby za odepsané pohledávky | 221 | 643 |
| 3. | Přijaté úroky | 221 | 644 |
| 4. | Kurzový rozdíl | 311, 321 | 645 |
| 5. | Pořízení majetku nebo služby z darovaných finančních prostředků pro jiné osoby – čerpání fondu | 911 | 648 |
| 6. | Tržba z prodeje cenných papírů a podílů | 311 | 653 |
| 7. | FV – tržba z prodeje materiálu (prodejní cena) | 311 | 654 |
| 8. | Přijaté příspěvky od organizačních složek | 211, 221 | 681 |
| 9. | Přijaté příspěvky od PO nebo FO | 211, 221 | 682 |
| 10. | Přijaté členské příspěvky | 211, 221 | 684 |

Vyhláška č. 504/2002 Sb., konkrétně § 26 – Náklady a § 27 – Výnosy, ale také ČÚS č. 412 – Náklady a výnosy, upravují účtování těchto dvou účtových tříd, které se po novele zákona o účetnictví pozměnily nejvýrazněji.

Tab. 3.9 Účtová třída 9 – Vlastní jmění, fondy, výsledky hospodaření, rezervy, dlouhodobé úvěry a zápůjčky, závěrkové a podrozvahové účty

| č. | Text | MD | D |
|----|--|----------|-----|
| 1. | Vklad zakladatele, pokud tak stanoví zvláštní předpis | 221, 04x | 901 |
| 2. | Příděl do vlastního jmění (ze zisku) | 931 | 901 |
| 3. | Tvorba fondu ze zisku po zdanění | 931 | 911 |
| 4. | Tvorba fondu (z vlastního jmění) | 901 | 911 |
| 5. | Čerpání fondu na případné překročení prostředků na platy | 911 | 648 |
| 6. | Tvorba rezerv na opravy | 556 | 941 |
| 7. | Čerpání rezervy | 941 | 556 |
| 8. | Čerpání bankovního úvěru | 321 | 951 |

Zdroj: vlastní zpracování dle vyhlášky č. 504/2002 Sb., a ČÚS č. 401 – 414.

Účtování této účtové třídy je upraveno § 18 – 20 vyhlášky č. 504/2002 Sb., a ČÚS č. 413 – Vlastní zdroje a dlouhodobé závazky. Zajímavostí u této účtové třídy je, že existuje

pouze u NNO, u podnikatelů se vyskytuje pouze ve vnitropodnikovém účetnictví (Urbancová a Kryšková, 2008).

4 Audit účetní závěrky a výroční zpráva

Následující kapitola se podrobně zabývá auditem účetní závěrky a výroční zprávy organizací neziskového sektoru.

4.1 Charakteristika auditu

Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech, ve znění pozdějších předpisů, vymezuje postavení a činnost auditorů a asistentů auditorů, vznik, postavení a působnost komory auditorů. Obecně můžeme pojem „audit“ charakterizovat jako vědeckou disciplínu. Hlavním předmětem auditu je pozorování a poznávání určitých skutečností, shromažďování důležitých údajů a jejich následné vyhodnocení a sdělení zainteresovaným zájemcům. Tuto činnost provádí osoba zvaná auditor, která vyjádří svůj názor (výrok) na to, zda účetní závěrka věrně zobrazuje stav majetku a závazků, rozdíl majetku a závazků, finanční situaci a výsledek hospodaření v souladu s platnými zákony a účetními předpisy. Auditorská činnost bývá zakončena vydáním výroku auditora a podáním zprávy o výsledcích auditu. Hlavními typy výroků jsou:

- výrok bez výhrad,
- výrok s výhradou,
- záporný výrok,
- odmítnutí vydat výrok (Hakalová, 2010).

Audit můžeme klasifikovat jako:

- **externí**, který vykonává externí subjekt např. auditor, auditorská firma apod. a výstupy slouží veřejnosti, majitelům, voličům, zastupitelským orgánům atd.,
- **interní**, který provádí interní subjekt a výsledky jsou určeny pro management společnosti a není veřejně dostupný.

4.2 Účetní závěrka a výroční zpráva

Účetní závěrka spolu s výroční zprávou jsou nezbytnými dokumenty, bez kterých se žádná organizace neziskového sektoru při auditu neobejde. V následujících podkapitolách bude popsána jejich podstata.

4.2.1 Účetní závěrka

Účetní závěrka vytváří ucelený obraz o účetní jednotce a jejím hospodaření v minulém období. Je zásadním dokumentem, kterým vrcholí veškeré účetní práce v účetní jednotce za celé účetní období. Je zřejmé, že účetní závěrka vychází z účetnictví, které musí být vedeno tak, aby na jeho základě podávala účetní závěrka věrný a poctivý obraz o předmětu účetnictví a finanční situaci účetní jednotky. Aby mohly být informace v účetní závěrce zobrazeny věrně a poctivě, musí obsah položek účetní závěrky odpovídat skutečnému stavu. Ten musí být v souladu se způsoby odpisování, oceňování a dalšími účetními metodami, principy a zásadami (Takáčová, 2010). Účetní závěrku, podle § 18 odst. 1 ZÚ, tvoří:

- rozvaha (balance),
- výkaz zisku a ztráty,
- příloha.

V rozvaze jsou obsaženy a označeny položky majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv. Výkaz zisku a ztráty zahrnuje položky nákladů, výnosů a výsledku hospodaření. Neméně důležitou částí účetní závěrky je příloha, která vysvětluje a doplňuje informace obsažené v rozvaze a výkazu zisku a ztráty (Takáčová, 2010). Tyto výše zmíněné části účetní závěrky jsou pro organizace v neziskové sektoru společné. Ovšem některé vybrané účetní jednotky mají dle § 3 odst. 1 písm. d) a e) vyhlášky č. 410/2009 Sb., povinnost vyhotovit v účetní závěrce také přehled o peněžních tocích a o změnách vlastního kapitálu. Tato povinnost dle § 18 odst. 2 ZÚ platí pouze v případě, že k rozvahovému dni a za bezprostředně předcházející účetní období splní obě hodnoty uvedené v § 20 odst. 1 písm. c) bodech 1 a 2, tedy pokud celková hodnota aktiv dosahuje 40 mil. Kč a roční úhrn čistého obrátu dosahuje hodnoty 80 mil Kč.

Dle § 18 odst. 3 písm. a) až f) ZÚ musí účetní závěrka obsahovat:

- název a sídlo účetní jednotky,
- identifikační číslo a informaci o zápisu do veřejného rejstříku, která bývá uváděna na obchodních listinách,
- právní formu účetní jednotky a v případě, že je účetní jednotka v likvidaci, také informaci o této skutečnosti,
- předmět podnikání či jiné činnosti, popřípadě účel, pro který byla účetní jednotka zřízena,

- okamžik, ke kterému se účetní závěrka sestavuje (rozvahový den),
- okamžik sestavení účetní závěrky.

Sestavení účetní závěrky se provádí k rozvahovému dni, kterým je podle § 19 odst. 1 ZÚ den, kdy dochází k uzavírání účetních knih. Je nutné zdůraznit, že rozvahové dny se mohou lišit, protože § 19 odst. 1 a 3 uvádí tři základní druhy účetních závěrek:

- řádná,
- mimořádná,
- mezitímní.

Rozvahovým dnem, při sestavování řádné účetní závěrky, je poslední den účetního období. Účetním obdobím může být jak kalendářní rok (sestavení účetní závěrky k 31. 12.), tak hospodářský rok (účetní období začíná jiným měsícem, než je leden). Podstata mimořádné účetní závěrky lze už podle názvu určit, že se sestavuje v ostatních a mimořádných případech, např. ke dni zániku povinnosti vést účetnictví. Mezitímní účetní závěrka se oproti řádné účetní závěrce sestavuje i v průběhu účetního období a také k jinému okamžiku, než ke konci rozvahového dne. V případě mezitímní účetní závěrky se neuzavírají účetní knihy. Provádí se pouze inventarizace pro účely vyjádření ocenění (Hakalová, 2010).

Podle § 18 odst. 4 ZÚ sestavují účetní jednotky účetní závěrku v plném rozsahu. Výjimkou jsou mikro a malé účetní jednotky. Tyto organizace mají možnost sestavovat účetní závěrku ve zkráceném rozsahu, ale jen za předpokladu, že nemají povinnost ověřit účetní závěrku auditorem. Právě rozsah a způsob sestavení účetní závěrky pro jednotlivé skupiny účetních jednotek stanoví prováděcí právní předpis. Tuto skutečnost upravuje § 18 odst. 5 ZÚ.

4.2.2 Ověřování účetní závěrky auditorem

Podle § 20 odst. 1 písm. a) až d) ZÚ mají povinnost řádnou nebo mimořádnou účetní závěrku mít ověřenou auditorem:

- účetní jednotky, kterým tuto povinnost ukládá zvláštní právní předpis,
- velké účetní jednotky, mimo vybrané účetní jednotky, které nejsou subjektem veřejného zájmu³,
- střední účetní jednotky,

³ Dle § 1a ZÚ je subjektem veřejného zájmu např. banka, pojišťovna, zajišťovna, penzijní společnost, zdravotní pojišťovna, účetní jednotka, která je emitentem cenných papírů atd.

- malé účetní jednotky v případě, že jsou akciovými společnostmi nebo svěřenskými fondy a pokud za dvě po sobě jdoucí účetní období překročí alespoň jednu z níže uvedených kritérií:
 - a) aktiva vyšší než 40 mil. Kč,
 - b) roční úhrn čistého obratu vyšší než 80 mil. Kč,
 - c) průměrný počet zaměstnanců vyšší než 50.
- ostatní malé účetní jednotky, pokud za dvě po sobě jdoucí účetní období překročí alespoň dvě z výše uvedených hodnot.

Z výše uvedených účetních jednotek, které mají povinnost ověření účetní závěrky auditorem vyplývá, že nová právní úprava jednoznačně vychází z kategorizace účetních jednotek, viz Tab. 4.1. Je patrné, že naprostá většina účetních povinností souvisí s povinností auditu účetní závěrky a souvisí také s již zmíněnou kategorizací.

Tab. 4.1 Kategorizace účetních jednotek podle novely ZÚ

| Kategorie účetní jednotky | Hodnota aktiv (Kč) | Čistý obrat (Kč) | Průměrný počet zaměstnanců | Podmínka |
|---------------------------|--------------------|------------------|----------------------------|----------------------------|
| Mikro | 9 000 000 | 18 000 000 | 10 | nepřekročí 2 ze 3 kritérií |
| Malá | 100 000 000 | 200 000 000 | 50 | nepřekročí 2 ze 3 kritérií |
| Střední | 500 000 000 | 1 mld. | 250 | nepřekročí 2 ze 3 kritérií |
| Velká | 500 000 000 | 1 mld. | 250 | překročí 2 ze 3 kritérií |

Zdroj: UNES: *účetnictví a daně pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace, organizační složky státu a nevýdělečné organizace*. Praha: ASPI Publishing, 2003-. ISSN 1214-181x.

Je důležité říci, že z celkového počtu registrovaných účetních jednotek v České republice je naprostá většina zařazena mezi mikro a malé účetní jednotky (UNES, 2016).

4.2.3 Výroční zpráva

Výroční zpráva je důležitým dokumentem, který dle § 21 odst. 1 ZÚ poskytuje informace o vývoji, výkonnosti, činnosti a stávajícím hospodářském postavení účetní jednotky. Tyto informace jsou poskytovány firmám, společníkům, obchodním parterům, peněžním ústavům, akcionářům apod. Výroční zpráva musí také dle § 21 odst. 2 obsahovat finanční i nefinanční informace. Ovšem dle § 21 odst. 3, střední, malé a mikro účetní jednotky uvádějí pouze ty nefinanční informace, které jsou požadované podle zvláštních právních předpisů. Finančními a nefinančními informacemi, které musí výroční zpráva obsahovat, jsou:

- předpokládaný vývoj činnosti účetní jednotky,

- skutečnosti, které nastaly až po rozvahovém dni a jsou významné pro naplnění účelu výroční zprávy,
- nabytí vlastních akcií nebo vlastních podílů,
- aktivity v oblasti výzkumu a vývoje,
- aktivity v oblasti ochrany životního prostředí,
- existence pobočky či jiné části obchodního závodu v zahraničí patřící účetní jednotce.

Jak je uvedeno v § 21 odst. 5 ZÚ, výroční zpráva musí také obsahovat účetní závěrku, zprávu auditora, případně i další dokumenty a údaje dle zvláštního právního předpisu.

Nově, od 1. ledna 2016, se ZÚ, konkrétně § 21 odst. 8, zabývá účetními jednotkami, které vedou jednoduché účetnictví. Tyto účetní jednotky, které se zapisují do veřejného rejstříku, musejí k výroční zprávě vyhotovit také přehled o majetku a závazcích.

Spousta účetních jednotek považuje výroční zprávu za velmi efektivní způsob prezentace výsledků. Je tedy velmi důležité zpracovávat výroční zprávu tak, aby měla vysokou informační hodnotu, aby byla přehledná, otevřená a dostupná. Tyto základní požadavky při zpracování výroční zprávy je nutné dodržovat i proto, že je ověřována auditorem. Výroční zprávu dle § 21 odst. 1 ZÚ vyhotovují totiž ty účetní jednotky, které mají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem (Hakalová, 2010).

4.3 Povinnost ověření účetní závěrky a výroční zprávy auditorem

V kontextu s touto prací je nezbytné se zmínit o právních předpisech, které upravují povinnost ověřování účetní závěrky auditorem. Některým organizacím jejich základní právní předpis povinnost auditu ukládá bez ohledu na jejich velikost nebo činnost. Naopak některým organizacím tuto povinnost jejich základní právní předpis neukládá vůbec a ostatním ji ukládá pouze při překročení určených limitů. V současné době, na základě novely ZÚ od 1. ledna 2016 přibyl k základní právní úpravě, která platí i nadále, i právní úprava v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Nově je v zákoně o účetnictví stanovena povinnost auditu všem, kdo překročí stanovená kritéria, která jsou uvedena konkrétně v podkapitole 4.2.2. nebo v § 20 odst. 1 písm. c) ZÚ (UNES, 2016).

4.3.1 Povinnost auditu jednotlivých nestátních neziskových organizací

V následujícím textu si podrobně a přehledně znázorníme právní úpravu, která konkrétně upravuje povinnost auditu jednotlivých NNO. Dále bude tato podkapitola obsahovat informace o tom, které nestátní neziskové organizace mají povinnost ověření účetní závěrky a výroční zprávy auditorem, a které naopak tuto povinnost nemají.

Politické strany a politická hnutí

Na základě § 18 odst. 1 písm. b) zákona č. 424/1991 Sb., o sdružování v politických stranách a v politických hnutích, ve znění pozdějších předpisů, mají všechny politické strany a hnutí povinnost ověřovat účetní závěrku a výroční zprávu auditorem, bez ohledu na jakékoliv limity.

Veřejná výzkumná instituce

Stejně jako politické strany, i veřejné výzkumné instituce mají povinnost auditu účetní závěrky a výroční zprávy bez jakýchkoliv limitů. Tato povinnost je zakotvena v § 29 odst. 4 zákona č. 341/2005 Sb., o veřejných výzkumných institucích.

Nadace

Před účinností NOZ měly nadace povinnost ověřovat účetní závěrku a výroční zprávu vždy. Tuto povinnost upravoval § 24 odst. 2 zákona č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech. V současné době je to NOZ, který nadacím ukládá povinnost ověřovat účetní závěrku a výroční zprávu auditorem. Tato povinnost je konkrétně upravena v § 341 NOZ. Nadaci tedy vzniká povinnost ověření účetní závěrky auditorem. Tato povinnost však platí pouze v případech, že:

- nadační kapitál nebo obrat nadace převyšuje 5 mil. Kč nebo
- se podle účetní závěrky rozhoduje o zvýšení nebo snížení nadačního kapitálu.

Nadační fond

Stejně jako u nadací, tak u nadačních fondů byla před novou právní úpravou, účinnou k 1. lednu 2014, zakotvena povinnost auditu v již výše zmíněném § 24 odst. 2 zákona č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech. Na základě tohoto právního předpisu byly nadační fondy povinny ověřovat účetní závěrku a výroční zprávu auditorem, ale pouze za podmínky, že:

- jeho úhrn celkových nákladů nebo výnosů převýšil v kalendářním roce částku 3 mil. Kč a nebo
- hodnota jeho majetku je vyšší než 3 mil. Kč.

Ovšem od 1. ledna 2014 je právní úprava nadačních fondů zakotvena v NOZ, který však povinnost nadačních fondů ověřovat účetní závěrku a výroční zprávu auditorem neuvádí. V současné době tedy nadační fondy patří mezi nestátní neziskové organizace, kterým jejich základní právní předpis povinnost auditu neukládá.

Ústav

Také ústavům vzniká povinnost auditu účetní závěrky a výroční zprávy základním právním předpisem. Ověření účetní závěrky a výroční zprávy auditorem je obsaženo v § 415 odst. 2 NOZ, který uvádí, že ústavu vzniká povinnost auditu v případě, že:

- jeho čistý obrat převyší 10 mil. Kč nebo
- pokud to ukládá zakladatelské právní jednání či statut.

Obecně prospěšná společnost

Povinnost auditu obecně prospěšné společnosti je uvedena v § 19 odst. 3 zákona č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech. Tyto organizace mají povinnost auditu účetní závěrky a výroční zprávy za níže uvedených podmínek:

- čistý obrat OPS převyšuje 10 mil. Kč, nebo
- pokud jsou OPS příjemci dotací či jiných příjmů z rozpočtu státu, obce, kraje, státního fondu, jejichž celkový objem přesáhne v účetním období, za které je účetní závěrka sestavována, 1 mil. Kč.

Účelová zařízení zřizovaná církví

Tato účelová zařízení mají dle § 16a odst. 5 písm. c) zákona č. 3/2002 Sb., o církvích a náboženských společnostech, povinnost auditu. Tato povinnost platí pouze v případě, že výše čistého obratu překročí hodnotu 10 mil Kč. Zmíněná podmínka platí od účinnosti NOZ. Do konce roku 2013 měly účelové zařízení povinnost auditu, pokud využívaly majetek státu či obce, nebo pokud byly příjemci dotací z veřejných rozpočtů.

Ostatní NNO

Ostatní NNO ve své základní právní úpravě nemají stanovenou povinnost auditu účetní závěrky a výroční zprávy. Povinnost auditu jim však může nově vzniknout na základě novely ZÚ. Této problematice se budeme podrobněji zabývat v následujícím textu (UNES, 2016).

V níže uvedené Tab. č. 4.2, je přehledně znázorněna povinnost a případné podmínky při ověřování účetní závěrky a výroční zprávy auditorem. Povinnost auditu je v tabulce rozdělena na období před a po účinnosti NOZ.

Tab. 4.2 Povinnost auditu před a po účinnosti NOZ

| Název právní formy | Povinnost auditu | | | |
|-----------------------------|------------------|--|--------------|---|
| | Do roku 2014 | Podmínky | Od roku 2014 | Podmínky |
| Politické strany a hnutí | ANO | povinnost vždy | ANO | povinnost vždy |
| Veřejná výzkumná instituce | ANO | povinnost vždy | ANO | povinnost vždy |
| Nadace | ANO | povinnost vždy | ANO | - nadační kapitál nebo obrát > 5 mil. Kč - dle účetní závěrky se rozhoduje o zvýšení nebo snížení NK |
| Nadační fond | ANO | - úhrn celkových N nebo V > 3 mil. Kč nebo - hodnota majetku > 3 mil. Kč | NE | – |
| Ústav | – | – | ANO | - čistý obrát > 10 mil. Kč nebo - povinnost ukládá zakladatelské právní jednání nebo statut |
| Obecně prospěšná společnost | ANO | - čistý obrát > 10 mil. Kč nebo - celkový objem přijatých dotací či jiných příjmů > 1 mil Kč. | ANO | - čistý obrát > 10 mil. Kč nebo - celkový objem přijatých dotací či jiných příjmů > 1 mil Kč. |
| Účelová zařízení církví | ANO | - využívá majetek státu či obce nebo - příjemce dotací z veřejných rozpočtů | ANO | - výše čistého obrátu překročí 10 mil. Kč |

Zdroj: vlastní zpracování

Z výše uvedené tabulky vyplývá, že účinnost NOZ byla v oblasti auditu velkým mezníkem pro řadu nestátních neziskových organizací. Ostatním NNO, které v tabulce uvedené nejsou, se povinnost auditu s účinností NOZ nijak nezměnila.

Následující Tab. č. 4.3 zase znázorňuje, jak se v souvislosti s účinností NOZ měnily právní předpisy upravující povinnost auditu nestátních neziskových organizací. Tabulka uvádí pouze ty nestátní neziskové organizace, které dříve měly nebo stále mají povinnost auditu upravenou základním právním předpisem.

Tab. 4.3 Právní předpisy upravující povinnost auditu před a po účinnosti NOZ

| Název právní formy | Právní předpis upravující povinnost auditu | |
|----------------------------|--|--|
| | Do roku 2014 | Od roku 2014 |
| Politické strany a hnutí | zákon č. 424/1991 Sb., o sdružování v politických stranách a v politických hnutích | zákon č. 424/1991 Sb., o sdružování v politických stranách a v politických hnutích |
| Veřejná výzkumná instituce | zákon č. 341/2005 Sb., o veřejných výzkumných institucích | zákon č. 341/2005 Sb., o veřejných výzkumných institucích |
| Účelová zařízení církví | zákon č. 3/2002 Sb., o církvích a náboženských společnostech | zákon č. 3/2002 Sb., o církvích a náboženských společnostech |
| Nadace | zákon č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech | NOZ |
| Nadační fond | zákon č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech | – |
| Ústav | – | NOZ |

Zdroj: vlastní zpracování

Výše znázorněná tabulka pojednává o tom, že některým neziskovým organizacím se právní předpis upravující povinnost auditu, s účinností NOZ, nezměnil vůbec. Naopak nadacím se právní předpis upravující povinnost auditu přesunul do NOZ. Nadačním fondům ze základního právního předpisu povinnost auditu zmizela úplně.

Jak je patrné, Tab. č. 4.3 neuvádí neziskové organizace jako jsou spolek a společenství vlastníků jednotek. Základním právním předpisem těchto organizací sice je NOZ, ale ten jim žádnou zákonnou povinnost auditu neukládá. To stejné platí i pro ostatní, v Tab. č. 4.3 neuvedené neziskové organizace, kterým se základní právní předpisy k 1. 1. 2014 neměnily. Těmto neziskovým organizacím základní právní předpis povinnost auditu také neukládá.

Je ovšem velmi důležité podotknout, že sice vznik NOZ nastavil určitá nová pravidla pro ověřování účetní závěrky a výroční zprávy auditorem, ale na základě novely ZÚ

(k 1. 1. 2016) vstupuje do problematiky týkající se povinnosti ověřování účetní závěrky a výroční zprávy auditorem nově zákon č. 536/1991 Sb., o účetnictví. Ten ukládá povinnost auditovat účetní závěrku a výroční zprávu těm organizacím, které za dvě po sobě jdoucí účetní období překročí dvě ze tří kritérií uvedených v § 20 odst. 1 písm. c) ZÚ nebo v podkapitole 4.2.2. této práce. Těmito organizacemi jsou:

- církve a náboženské společnosti,
- spolek,
- veřejné vysoké školy,
- školské právnické osoby,
- honební společenstva,
- nadační fond,
- společenství vlastníků jednotek (UNES, 2016).

Jednoduše lze říci, že v současné době může vzniknout povinnost ověřování účetní závěrky a výroční zprávy auditorem všem nestátním neziskovým organizacím, jak jde přehledně vidět v Tab. 4.4. Ta znázorňuje organizace, které mají pravidelně povinnost ověřovat účetní závěrku a výroční zprávu auditorem, za jakýchkoliv podmínek. Dále jsou v tabulce uvedeny organizace, kterým také vzniká povinnost auditu, ale pouze při splnění zákonem daných podmínek. Nakonec tabulka obsahuje i ty neziskové organizace, kterým základní právní předpis povinnost auditu neukládá, ale tato povinnost jim nově vznikla novelizací zákona o účetnictví, která je účinná od 1. 1. 2016. Lze tedy říci, že i neziskové organizace, kterým vzniká povinnost auditu při splnění zákonem daných podmínek, může vzniknout povinnost auditu i dle zákona o účetnictví (podmínky § 20 odst. 1 písm. a) až d) ZÚ) v případě, že nesplní podmínky, které jim byly prvotně uloženy, tedy ty podmínky, které jim ukládá jejich základní právní předpis.

Tab. 4.4 Povinnost auditu NNO

| Název právní formy | Zákonná povinnost auditu | | |
|------------------------------------|--------------------------|----------------------|--------------------------------------|
| | Vždy | Za určitých podmínek | Za podmínek § 20 odst. 1 písm. d) ZÚ |
| Politické strany a politická hnutí | ✓ | | |
| Veřejná výzkumná instituce | ✓ | | |
| Nadace | | ✓ | ✓ |
| Ústav | | ✓ | ✓ |
| Obecně prospěšná společnost | | ✓ | ✓ |
| Círky a náboženské společnosti | | | ✓ |
| Účelová zařízení církví | | ✓ | ✓ |
| Spolek | | | ✓ |
| Veřejné vysoké školy | | | ✓ |
| Školské právnické osoby | | | ✓ |
| Honební společenstva | | | ✓ |
| Nadační fond | | | ✓ |
| Společenství vlastníků jednotek | | | ✓ |

Zdroj: vlastní zpracování dle *UNES: účetnictví a daně pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace, organizační složky státu a nevýdělečné organizace*. Praha: ASPI Publishing, 2003-. ISSN 1214-181x.

Z Tab. č. 4.4 jasně vyplývá, že ustanovení § 20 odst. 1 písm. d) ZÚ se týká všech neziskových organizací, mimo politických stran a hnutí a veřejných výzkumných institucí, které musejí ověřovat účetní závěrku a výroční zprávy vždy, bez ohledu na jakékoliv limity.

4.3.2 Povinnost auditu některých vybraných účetních jednotek

Prozatím byla problematika auditu řešena pouze z pohledu nestátních neziskových organizací. Je však velmi důležité se zaměřit také na povinnost auditu některých vybraných účetních jednotek.

V souvislosti s následujícím textem je důležité zdůraznit, že auditu a přezkoumání hospodaření jsou dvě zcela rozdílné auditorské činnosti. Při výkonu přezkoumání hospodaření postupuje auditor podle jiných pravidel, než při samotném auditu účetní závěrky. Audit účetní závěrky má právo provádět jen auditor, kdežto přezkoumání hospodaření provádí např. krajský úřad, Ministerstvo financí, ale i auditor. I výsledky jsou rozdílné. Výsledkem

přezkoumání hospodaření je zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření. U auditu účetní závěrky vydává auditor výrok k účetní závěrce (Smetanová, 2009, online).

Státní fondy

Státní fondy mají povinnost své hospodaření ověřovat auditorem. Tato povinnost je zakotvena v zákonech jednotlivých státních fondů:

- ***Státní zemědělský intervenční fond*** dle § 4 odst. 1 písm. b) zákona č. 256/2000 Sb., o Státním zemědělském intervenčním fondu,
- ***Státní fond rozvoje bydlení*** dle § 5 odst. 3 zákona č. 211/2000 Sb., o Státním fondu rozvoje bydlení,
- ***Státní fond kultury České republiky*** dle § 6 odst. 4 zákona č. 239/1992 Sb., o Státním fondu kultury České republiky,
- ***Státní fond České republiky pro podporu a rozvoj české kinematografie*** dle § 6 odst. 4 zákona č. 241/1992 Sb., o Státním fondu České republiky pro podporu a rozvoj české kinematografie,
- ***Státní fond životního prostředí*** dle § 1 odst. 10 zákona č. 388/1991 Sb., o Státním fondu životního prostředí České republiky,
- ***Státní fond dopravní infrastruktury*** dle § 5b odst. 1 zákona č. 104/2000 Sb., o Státním fondu dopravní infrastruktury.

Obce

Obce mají povinnost požádat o přezkoumání hospodaření za uplynulý kalendářní rok příslušný krajský úřad nebo auditora. Tuto povinnost zahrnuje § 42 odst. 1 zákona č. 128/2000 Sb., o obcích. Pokud dle § 42 odst. 4 obec zadá přezkoumání hospodaření auditorovi, musí tyto náklady spojené s přezkoumáním hradit ze svých rozpočtových prostředků. Schvalování účetní závěrky dle § 84 odst. 2 písm. b) zákona o obcích provádí zastupitelstvo obce.

Kraje

Stejně jako obce, i kraje mají povinnost přezkoumání hospodaření. Tato povinnost je uvedena v § 20 odst. 1 zákona č. 129/2000 Sb., o krajích, který uvádí, že přezkoumání hospodaření kraje za uplynulý kalendářní rok provádí Ministerstvo financí, které může

přezkoumáním pověřit Generální finanční ředitelství nebo auditora. Samotné schválení účetní závěrky provádí zastupitelstvo kraje a to podle § 35 odst. 2 písm. i) zákona o krajích.

Dobrovolné svazky obcí

Tento typ neziskové organizace má také povinnost dát si přezkoumat hospodaření za uplynulý kalendářní rok. Dle § 50 odst. 2 písm. c) zákona č. 128/2000 Sb., o obcích, schvaluje účetní závěrku tříčlenný orgán dobrovolného svazku obcí.

Společnou právní úpravou přezkoumání hospodaření pro obce, kraje a dobrovolné svazky obcí je § 4 odst. 1 zákona č. 420/2004 Sb., o přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí a dále pak § 17 odst. 4 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. Tyto právní předpisy doplňují právní předpisy uvedené výše, tedy zákon o obcích a také zákon o krajích.

Regionální rada regionu soudržnosti

I regionální rada regionu soudržnosti má povinnost přezkoumání hospodaření, konkrétně dle § 16a zákona č. 248/2000 Sb., o podpoře regionálního rozvoje. Zákon uvádí, že musí být přezkoumáno hospodaření za uplynulý kalendářní rok Ministerstvem financí, které může touto činností pověřit Generální finanční ředitelství nebo auditora. Dále dle § 18g odst. 2 písm. b), je uvedeno, že účetní závěrka je součástí výroční zprávy, která je schvalována dle § 16e odst. 1 písm. d), výborem regionální rady regionu soudržnosti.

Příspěvkové organizace

Příspěvkovým organizacím povinnost auditu zákonem nevzniká, pouze v případě, že o něj požádá zřizovatel. U státních příspěvkových organizací se schvalování účetní závěrky řídí § 55a zákona č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích. Tato povinnost připadá na zřizovatele či toho, kdo vykonává zřizovatelskou funkci. U příspěvkových organizací zřizovaných ÚSC, má zřizovatel povinnost provádět kontrolu hospodaření, a to dle § 27 odst. 9 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. Účetní závěrku příspěvkové organizace, která je zřízena obcí či krajem, schvaluje tedy rada příslušné obce či kraje. U obcí je tato skutečnost zakotvena v § 102 odst. 2 písm. q) zákona č. 128/2000 Sb., o obcích. Pro kraje slouží § 59 odst. 1 písm. o) zákona č. 129/2000 Sb., o krajích.

Organizační složky státu

Stejně jako příspěvkové organizace, i zřizovatel organizačních složek státu může požádat o audit, který za normálních okolností ze zákona organizační složka státu nemá povinný. Povinnost má však dle § 5a odst. 1 zákona č. 219/2000 Sb., zřizovatel či organizační složka, která vykonává zřizovatelskou funkci vůči organizační složce, schvalovat její účetní závěrku. Následně je v § 5a odst. 2 uvedeno, že pokud však OSS nemá žádného zřizovatele, schvalují účetní závěrku nejméně 3 osoby pověřené vedoucím OSS.

Přehledně je povinnost auditu či přezkoumání hospodaření některých vybraných účetních jednotek znázorněno níže v Tab. č. 4.5. Z tabulky vyplývá, že většina těchto neziskových organizací má povinnost auditu či přezkoumání hospodaření. Pouze u státních fondů se jedná konkrétně o audit. U obcí, krajů, dobrovolných svazků obcí a regionální rady regionů soudržnosti se provádí přezkoumání hospodaření.

Tab. 4.5 Povinnost auditu některých vybraných účetních jednotek

| Název právní formy | Povinnost auditu | Povinnost přezkoumání hospodaření | Nepovinný (dobrovolný) audit |
|-------------------------------------|------------------|-----------------------------------|------------------------------|
| Státní fondy | ✓ | | |
| Obce | | ✓ | |
| Kraje | | ✓ | |
| Dobrovolné svazky obcí | | ✓ | |
| Regionální rada regionu soudržnosti | | ✓ | |
| Příspěvkové organizace | | | ✓ |
| Organizační složky státu | | | ✓ |

Zdroj: vlastní zpracování

4.4 Způsoby zveřejňování účetní závěrky a výroční zprávy

V souvislosti s touto podkapitolou se zaměříme na zveřejňování účetní závěrky a výroční zprávy u organizací neziskového sektoru a to v rozdělení na nestátní neziskové organizace a některé vybrané účetní jednotky.

Některé nestátní neziskové organizace zveřejňují účetní závěrku a výroční zprávu na základě svých základních právních předpisů. Ovšem ne všechny NNO zveřejňují na základě svých základních právních předpisů. Opět zde vstupuje novela ZÚ. Od 1. ledna 2016 stanovuje povinnost zveřejňovat účetní závěrku a výroční zprávu i zákon o účetnictví. To však platí jen pro NNO zapsané ve veřejném rejstříku (UNES. 2016).

Dle § 21a odst. 1 ZÚ, účetní závěrku či přehled o majetku a závazcích a výroční zprávu jsou povinny zveřejnit ty účetní jednotky, které se zapisují do veřejného rejstříku nebo ty, kterým tuto povinnost stanoví zvláštní právní předpis. Účetní jednotky, které mají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, sestavují účetní závěrku v rozsahu a znění, ve kterém byla ověřena auditorem. Kdežto účetní jednotky, které sestavovaly účetní závěrku dle § 18 odst. 4 ZÚ, tedy ve zkráceném rozsahu, ji také v tomto rozsahu zveřejní.

Dále ZÚ, konkrétně § 21a odst. 2 uvádí, že účetní jednotky, které povinně ověřují účetní závěrku auditorem, ji společně s výroční zprávou zveřejní teprve po jejich ověření auditorem do 30 dnů od splnění obou zmíněných podmínek, nejpozději však do 12 měsíců od rozvahového dne zveřejňované účetní závěrky a to bez ohledu na to, zda tyto účetní záznamy byly uvedeným způsobem schváleny. Při zveřejňování účetní závěrky ověřené auditorem nesmí účetní jednotky podle § 21a odst. 6 zveřejnit takové informace, které nebyly předtím auditorem ověřeny. Takto zveřejněné informace, které nejsou ověřeny auditorem, by mohly uvést uživatele v omyl.

4.4.1 Zveřejňování jednotlivých nestátních neziskových organizací

V této podkapitole se budeme zabývat právními předpisy upravujícími zveřejňování účetní závěrky a výroční zprávy jednotlivých nestátních neziskových organizací a uvedeme také povinné náležitosti, které musí zveřejňované výroční zprávy jednotlivých NNO obsahovat.

Politické strany a politická hnutí

Tento typ právní formy se nezapisuje do veřejného rejstříku, ale do rejstříku stran a hnutí vedeného Ministerstvem vnitra. Na základě § 18 odst. 1 zákona č. 424/1991 Sb., o sdružování v politických stranách, musí strana a hnutí předložit každoročně do 1. dubna Poslanecké sněmovně výroční finanční zprávu, která musí obsahovat:

- roční účetní výkazy (rozvaha, výkaz zisku a ztráty, příloha),
- zprávu auditora o ověření účetní závěrky s výrokem bez výhrad,
- přehled o celkových příjmech a výdajích v členění dané zákonem,
- přehled o darech a dárcích,
- přehled o hodnotě majetku, který byl získán dědictvím,
- přehled o členech organizace, u kterých je celkový členský příspěvek za rok vyšší než 50 000 Kč.

Veřejná výzkumná instituce

Veřejná výzkumná instituce, stejně jako politické strany a politická hnutí, se také nezapisuje do veřejného rejstříku. Zapisují se do rejstříku veřejných výzkumných institucí, který je veden Ministerstvem školství. Dle § 30 odst. 1 zákona č. 341/2005 Sb., o veřejných výzkumných institucích, musí VVI zveřejnit výroční zprávu nejpozději do 6 měsíců po skončení kalendářního roku. Výroční zprávu zveřejní prostřednictvím jejího uložení ve sbírce listin rejstříku VVI. Tuto skutečnost upravuje § 30 odst. 3 zákona o VVI. Obsahem výroční zprávy upravené § 30 odst. 4 zákona o VVI, musí být informace o:

- změnách zřizovací listiny,
- složení orgánů VVI, o jejich činnostech či změnách,
- hodnocení hlavní, další a jiné činnosti,
- opatřeních k odstranění nedostatků v hospodaření a zprávu o tom, jak byla tato opatření uložena v předchozím roce,
- stanoviska dozorčí rady.

Církev a náboženské společnosti

Církev a náboženské společnosti se registrují do rejstříku registrovaných církví a náboženských společností vedený Ministerstvem kultury a zde také zveřejňují výroční zprávu ve Sbírce listin. Tato skutečnost vyplývá z § 17 odst. 1 zákona č. 3/2002 Sb., o církvích a náboženských společnostech. Z tohoto zákona vyplývají také náležitosti výroční zprávy účelových zařízení, která jsou zřizována církví. Výroční zpráva účelových zařízení musí dle § 16a odst. 5 obsahovat:

- přehled činností, které byly vykonávány v průběhu předchozího roku, s uvedením účelu založení účelového zařízení,
- účetní závěrku včetně zhodnocení základních údajů v ní obsažených,
- výrok auditora, pokud má účelové zařízení povinnost auditu,
- přehled o peněžních příjmech a výdajích,
- přehled o rozsahu příjmů či výnosů v členění dle zdrojů,
- stav a pohyb majetku,
- konečný stav a vývoj fondů,
- celkový objem výdajů či nákladů, v příslušném členění,

- složení statutárního orgánu a změny zakládací listiny, ke kterým došlo v průběhu předcházejícího roku,
- ostatní údaje dané stanovami.

Veřejná vysoká škola

Dle § 21 odst. 1 písm. a) zákona č. 111/1998 Sb., je veřejná vysoká škola povinná předložit výroční zprávu o činnosti a výroční zprávu o hospodaření vysoké školy Ministerstvu školství. Na základě § 21 odst. 2, musí výroční zpráva o činnosti veřejné vysoké školy obsahovat:

- přehled činností, vykonávané v kalendářním roce,
- výsledky z hodnocení činnosti vysoké školy,
- změny vnitřních předpisů a v orgánech, ke kterým došlo v průběhu roku,
- ostatní údaje stanovené správní radou veřejné vysoké školy.

Náležitosti výroční zprávy o hospodaření veřejné vysoké školy jsou uvedeny v § 21 odst. 3, kterými jsou:

- roční účetní závěrka spolu s výrokem auditora, pokud byla auditorem ověřena,
- přehled o příjmech a výdajích,
- přehled o rozsahu příjmů a výnosů v příslušném členění dle zdrojů,
- konečný stav a vývoj fondů,
- stav a pohyb majetku a závazků,
- celkový objem nákladů, které jsou rozčleněny na náklady pro plnění činností doplňkových a ostatních.

Ostatní nestátní neziskové organizace

Ostatní nestátní neziskové organizace se zapisují do veřejného rejstříku. Základním právním předpisem veřejného rejstříku je zákon č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob. Dle § 1 odst. 2 až 4, se do veřejného rejstříku zapisují zákonem stanovené údaje o právnických a fyzických osobách. Je to informační systém veřejné správy, který je veden v elektronické podobě rejstříkovým soudem. Nestátními neziskovými organizacemi, které mají povinnost zapisovat se do veřejného rejstříku, jsou:

- nadace a nadační fondy (nadační rejstřík),

- ústavy (rejstřík ústavů),
- obecně prospěšné společnosti (rejstřík obecně prospěšných společností),
- spolky (spolkový rejstřík),
- společenství vlastníků jednotek (rejstřík společenství vlastníků jednotek).

Výše uvedené NNO zveřejňují dle § 21a odst. 4 ZÚ, účetní závěrku a výroční zprávu ověřenou auditorem ve sbírce listin. Lhůta pro zveřejnění je uvedena v § 21a odst. 2 ZÚ nebo v podkapitole 4.4 této práce.

Nadace

Nadace se zapisuje do nadačního rejstříku. Ve výroční zprávě dle § 358 odst. 3 NOZ, má povinnost nadace uvádět:

- přehled o vlastním majetku a závazcích,
- přehled o osobách, které poskytly nadační dar v hodnotě vyšší než 10 000 Kč,
- přehled o použití majetku nadace,
- přehled osob, kterým byl poskytnutý nadační příspěvek v hodnotě vyšší než 10 000 Kč,
- zhodnocení, zda nadace při svém hospodaření dodržela pravidla pro poskytování nadačních příspěvků,
- zhodnocení základních údajů roční účetní závěrky a zprávu auditora, pokud má nadace povinnost auditu.

Tyto povinnosti uvedené v NOZ se od těch, které byly platné před účinností NOZ, nijak zvlášť neliší.

Ústav

Ústav se stejně jako nadace zapisuje do veřejného rejstříku, konkrétně do rejstříku ústavů. Ústav je povinen dle § 416 odst. 1 NOZ, mimo náležitosti stanovené jiným právním předpisem, uvádět ve výroční zprávě také:

- významné informace o činnosti a hospodaření ústavu,
- výši plnění, které byly poskytnuty členům orgánů ústavu,
- informace o změnách zakladatelského právního jednání či změnách členství v orgánech ústavu.

Ostatní NNO, které zveřejňují ve sbírce listin, nemají ve svých právních předpisech konkrétně vymezené, které náležitosti výroční zpráva musí obsahovat.

Organizace s povinností auditu, zveřejňují účetní závěrku a výroční zprávu teprve po ověření auditorem. V případě, že do 12 měsíců od rozvahového dne nedojde ke schválení či auditu, nezisková organizace zveřejní účetní závěrku a výroční zprávu neschválenou, popřípadě neauditovanou. Tento stav výslovně uvede v účetní závěrce či výroční zprávě (UNES, 2016).

4.4.2 Zveřejňování některých vybraných účetních jednotek

Podobně jako nestátní neziskové organizace musí své výsledky zveřejňovat také některé vybrané účetní jednotky. V následujícím textu si u těchto organizací jednotlivě znázorníme jejich povinnosti spojené se zveřejňováním.

Státní fondy

Ne všechny Státní fondy, které známe, mají ve svých základních právních předpisech stanovenou povinnost informovat o výsledcích auditu. Státními fondy, které mají povinnost zveřejňovat účetní závěrku a výroční zprávu, jsou:

- ***Státní fond rozvoje bydlení***, který předkládá účetní závěrku a výroční zprávu prostřednictvím ministra k projednání vládě a ta je následně předkládá ke schválení Poslanecké sněmovně a to do 31. března běžného kalendářního roku, toto tvrzení se nachází v § 5 odst. 3 zákona č. 211/2000 Sb., o Státním fondu rozvoje bydlení,
- ***Státní fond dopravní infrastruktury***, který dle § 5b odst. 1 zákona č. 104/2000 Sb., o Státním fondu dopravní infrastruktury, předkládá účetní závěrku a výroční zprávu, stejně jako Státní fond rozvoje bydlení, prostřednictvím ministra k projednání vládě a následně ke schválení Poslanecké sněmovně a to do 3 měsíců po skončení rozpočtového roku,
- ***Státní zemědělský intervenční fond***, který účetní závěrku a výroční zprávu dle § 4 odst. 1 písm. b) zákona č. 256/2000 Sb., o Státním zemědělském intervenčním fondu, předkládá prostřednictvím ministerstva vládě.

Ostatní fondy, ve svých základních právních předpisech, nemají zakotvenou povinnost informovat o výsledcích auditu.

Obce a kraje

Tyto územní samosprávné celky mají v souvislosti se zveřejňováním společné ustanovení v § 17 odst. 1 až 6 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. Tento zákon uvádí, že zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření se stává součástí závěrečného účtu. Závěrečný účet obsahuje mimo jiné také údaje o plnění rozpočtu příjmů a výdajů, údaje o hospodaření s majetkem a o dalších finančních operacích. V souvislosti s § 17 odst. 6 výše zmíněného zákona, musí ÚSC zveřejnit návrh svého závěrečného účtu spolu se zprávou o výsledku přezkoumání hospodaření po dobu nejméně 15 dnů přede dnem jeho projednávání na zasedání zastupitelstva ÚSC a to na své úřední desce způsobem umožňujícím dálkový přístup. Způsob umožňující dálkový přístup můžeme chápat jako zveřejnění úplného znění návrhu závěrečného účtu včetně celé zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření.

Dobrovolné svazky obcí

Stejně jako obce a kraje i dobrovolné svazky obcí zveřejňují zprávu o výsledku přezkoumání hospodaření spolu se závěrečným účtem a to po dobu nejméně 15 dnů přede dnem jeho projednávání na zasedání příslušného orgánu dobrovolného svazku obcí. Zveřejnění se provádí na úředních deskách členských obcí způsobem umožňujícím dálkový přístup. Tato úprava je obsažena v § 39 odst. 6 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů.

Regionální rada regionu soudržnosti

Také u regionální rady regionu soudržnosti se výsledek přezkoumání hospodaření stává součástí závěrečného účtu. Tento typ organizace má povinnost dle § 17a zákona č. 250/2000 Sb., zveřejnit zmíněný závěrečný účet spolu se zprávou o výsledku přezkoumání hospodaření po dobu nejméně 15 dnů přede dnem jeho projednávání na zasedání výboru Regionální rady regionu soudržnosti a to na své informační tabuli způsobem umožňujícím dálkový přístup.

Příspěvkové organizace

Příspěvkové organizace územního samosprávného celku se dle § 27 odst. 6 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, zapisují do obchodního rejstříku. V souvislosti se zveřejňováním na to navazuje § 21a odst. 4 ZÚ. Ten říká, že ty

účetní jednotky, které se zapisují do veřejného rejstříku, zveřejňují účetní závěrku a výroční zprávu jejich uložení do sbírky listin. Z toho vyplývá, že příspěvkové organizace zřízené ÚSC zveřejňují uložení do sbírky listin. Tuto povinnost ovšem nemají všechny příspěvkové organizace. V předpisech, které byly účinné do 31. 12. 2000, totiž povinnost zapisovat příspěvkové organizace do obchodního rejstříku stanovena nebyla. Z toho lze usoudit, že příspěvkové organizace zřízené před 1. 1. 2001 v obchodním rejstříku zapsány nejsou, a proto tedy nemají ani povinnost zveřejňovat uložení do sbírky listin (Šlajsová a Svobodová, 2004, online).

Organizační složky státu

V souvislosti se zveřejňováním je pro organizační složky státu vyhrazen § 21a odst. 5 ZÚ. Dle tohoto ustanovení zveřejňují OSS účetní závěrku prostřednictvím ministerstva způsobem umožňujícím dálkový přístup.

Obecně pak pro všechny výše zmíněné některé vybrané účetní jednotky platí povinnost zveřejnit schválení či neschválení účetní závěrky do centrálního systému účetních informací státu (CSÚIS) dle technické vyhlášky č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech. Tuto povinnost ukládá také § 29 odst. 4 vyhlášky č. 220/2013 Sb., o požadavcích na schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek. CSÚIS je tedy určen ke shromažďování účetních záznamů od některých vybraných účetních jednotek, umožňuje však také i přebírání některých shromážděných účetních záznamů určenými účetními jednotkami (Státní pokladna, 2013, online).

5 Závěr

Cílem této bakalářské práce bylo vymezení a charakteristika neziskového sektoru, včetně veškerých známých neziskových organizací a především analýza právního prostředí upravující jak vedení účetnictví, tak oblast auditu účetní závěrky a výroční zprávy.

Úvodem bakalářské práce bylo nastíněno postavení neziskových organizací v národním hospodářství, jejich nejasné zakotvení v legislativě a stručně byla popsána historie vývoje neziskových organizací.

Druhá část se zaměřila na charakteristiku neziskového sektoru, což můžeme v současné době považovat za nejasné a nevyřešené téma. Stále není konkrétně vymezen pojem „neziskový sektor“, protože ho žádná platná legislativa v ČR neupravuje. Tato část se také zabývala jednotlivými, obecně známými neziskovými organizacemi, především pak popisem důležitých charakteristik jednotlivých neziskových organizací a v neposlední řadě na jejich právní úpravu. V souvislosti s právní úpravou byl kladen důraz na porovnání období před a po novelizaci NOZ. Vznik NOZ byl totiž pro určité neziskové organizace důležitým mezníkem, který přinesl spoustu změn.

Třetí část se zabývala možnostmi vedení účetnictví v neziskovém sektoru. Z velké části se tato kapitola zaměřila na právní předpisy, které upravují právě účetnictví neziskových organizací. Také zde byly nastíněny jednotlivé možnosti vedení účetnictví. Neziskové organizace mohou vést účetnictví jak v plném, tak ve zjednodušeném rozsahu a některé neziskové organizace mají právo vést i jednoduché účetnictví. Právě jednoduchému účetnictví byla věnována značná část této kapitoly, především proto, že tento způsob vedení účetnictví pro neziskové organizace žádná legislativa dříve neupravovala. Teprve v souvislosti s novelizací ZÚ (1. ledna. 2016) bylo jednoduché účetnictví vymezeno a dokonce se mu věnuje samostatná vyhláška č. 325/2015 Sb. Závěr třetí kapitoly uvádí změny v oblasti účtové osnovy vzniklé právě novelizací ZÚ. Vše bylo doplněno o účtování zajímavých či nových účetních případů.

Obsahem čtvrté části byl audit účetní závěrky a výroční zprávy. Stručně zde byly popsány charakteristické rysy samotného auditu, účetní závěrky a výroční zprávy. Vše bylo doplněno o analýzu povinnosti ověřování účetní závěrky a výroční zprávy auditorem, a to jednotlivě pro každou neziskovou organizaci zvlášť. Povinnost auditu byla také přehledně znázorněna v tabulkách, a to v období před i po novelizaci NOZ. Zohledněna zde byla také

novelizace ZÚ, která je v současné době aktuální a bezesporu zasahuje do problematiky auditu. Závěr kapitoly se věnoval způsobům zveřejňování účetní závěrky a výroční zprávy a to jednotlivě pro všechny organizace neziskového sektoru.

Téma, kterým se bakalářská práce zabývala, se v současné době stalo velmi zajímavým a diskutabilním. Důvodem je především snaha o jasnější vymezení v legislativě. Důkazem je například opětovné vymezení jednoduchého účetnictví pro účely nestátních neziskových organizací. Tato bakalářská práce poskytuje velmi aktuální informace o dané problematice a lze ji využít jako námět pro další navazující práce.

Seznam použité literatury

Odborné knihy

DOBROZEMSKÝ, Václav a Jan STEJSKAL. *Nevýdělečné organizace v teorii*. Praha: Wolters Kluwer, 2015, 400 s. ISBN 978-80-7478-799-7.

ELIÁŠ, Karel a Marek SVATOŠ. *Nový občanský zákoník 2014: rejstřík*. Ostrava: Sagit, 2012. 320 s. ISBN 978-80-7208-920-8.

HAKALOVÁ, Jana. *Účetní závěrka a auditing*. Brno: Tribun EU, 2010. 146 s. ISBN 978-80-7399-144-9.

KOLEKTIV AUTORŮ. *Neziskové organizace - vybrané problémy ekonomiky*. Praha: Wolters Kluwer, 2013. 169 s. ISBN 978-80-7357-973-9.

KRBEČKOVÁ, Marie a Jindřiška PLESNÍKOVÁ. *Jednoduché účetnictví k 1. 1. 2016: určeno pro spolky, odborové organizace, honební společenstva, církve, náboženské společnosti a církevní instituce*. Olomouc: ANAG, 2016. 239 s. ISBN 978-80-7554-000-3.

MERLÍČKOVÁ RŮŽIČKOVÁ, Růžena. *Neziskové organizace: vznik, účetnictví, daně*. 12. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. 264 s. ISBN 978-80-7263-825-3.

PROCHÁZKOVÁ, Dagmar a Pavel VLACH. *Vzorový účtový rozvrh: Rozvaha a výsledovka: 2016: syntetické účty ke směrné účtové osnově, provázanost účtové osnovy s rozvahou a výsledovkou*. Ostrava: Sagit, 2016. 48 s. ISBN 978-80-7488-141-1.

RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2015*. 15. vyd. Olomouc: ANAG, 2015. 1120 s. ISBN 978-80-7263-924-3.

TAKÁČOVÁ, Hana. *Účetnictví neziskových organizací*. Praha: Oeconomica, 2010. 184 s. ISBN 978-80-245-1664-6.

URBANCOVÁ, Alžběta a Šárka KRYŠKOVÁ. *Účetnictví nevýdělečných organizací A*. 2. vyd. Ostrava: Ediční středisko VŠB - TU Ostrava, 2008. 232 s. ISBN 978-80-248-1801-6.

VÍT, Petr. *Praktický právní průvodce pro neziskové organizace*. Praha: Grada, 2015. 157 s. ISBN 978-80-247-5477-2.

Článek v odborném časopise

UNES: účetnictví a daně pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace, organizační složky státu a nevýdělečné organizace. Praha: ASPI Publishing, 2003-. ISSN 1214-181x.

Elektronické dokumenty

SMETANOVÁ, Martina. Přezkoumání hospodaření versus audit. *Účetní kavárna*. [online]. 2009 [cit. 2016-04-27]. Dostupné z: [http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d9320v12139-prezkoumani-hospodareni-versus-audit/?search_query=\\$issue=34I80](http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d9320v12139-prezkoumani-hospodareni-versus-audit/?search_query=$issue=34I80)

ŠLAJSOVÁ, H. a J. SVOBODOVÁ. Zveřejnění účetní závěrky příspěvkové organizace. *Jihomoravský kraj*. [online]. 2004 [cit. 2016-04-27]. Dostupné z: <http://www.kr-jihomoravsky.cz/Default.aspx?ID=8182&TypeID=2>

Centrální systém účetních informací státu (CSÚIS). *Státní pokladna*. [online]. 2013 [cit. 2016-04-27]. Dostupné z: <http://www.statnipokladna.cz/cs/csuis/zakladni-popis>

Legislativa

České účetní standardy č. 401 – 414.

České účetní standardy č. 701 – 710.

Vyhláška č. 325/2015 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které vedou jednoduché účetnictví.

Vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky.

Vyhláška č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání.

Zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 3/2002 Sb., o církvích a náboženských společnostech, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 104/2000 Sb., o Státním fondu dopravní infrastruktury, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 111/1998 Sb., o vysokých školách, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 128/2000 Sb., o obcích, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 129/2000 Sb., o krajích, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 211/2000 Sb., o Státním fondu rozvoje bydlení, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 239/1992 Sb., o Státním fondu kultury České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 241/1992 Sb., o Státním fondu České republiky pro podporu a rozvoj české kinematografie, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 248/1994 Sb., o obecně prospěšných společnostech, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 248/2000 Sb., o podpoře regionálního rozvoje, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 256/2000 Sb., o Státním zemědělském intervenčním fondu, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 341/2005 Sb., o veřejných výzkumných institucích, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 388/1991 Sb., o Státním fondu životního prostředí České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 420/2004 Sb., o přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 424/1991 Sb., o sdružování v politických stranách a v politických hnutích, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Seznam zkratk

| | |
|--------------|---|
| CSÚIS | Centrální systém účetních informací státu |
| ČR | Česká republika |
| ČÚS | České účetní standardy |
| D | dal |
| DM | dlouhodobý majetek |
| DPH | daň z přidané hodnoty |
| FO | fyzická osoba |
| FV | faktura vystavená |
| MD | má dáti |
| MK ČR | Ministerstvo kultury České republiky |
| MV ČR | Ministerstvo vnitra České republiky |
| N | náklady |
| NK | nadační kapitál |
| NNO | nestátní neziskové organizace |
| NOZ | Nový občanský zákoník |
| OPS | obecně prospěšné společnosti |
| OSS | organizační složky státu |
| OZ | Občanský zákoník |
| PO | právnícké osoby |
| Sb. | sbírka |
| SNO | státní neziskové organizace |
| ÚSC | územní samosprávné celky |
| V | výnosy |
| VVI | veřejná výzkumná instituce |
| ZDP | Zákon o daních z příjmů |
| ZÚ | Zákon o účetnictví |

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., - autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 6. 5. 2016

milá uie Srolovová
jméno a příjmení studenta

Seznam příloh

Příloha č. 1: Vzorový účtový rozvrh navržený pro nestátní neziskové organizace dle směrné účtové osnovy uvedené ve vyhlášce č. 504/2002 Sb.